



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

*2/2014*

*Marzo – Aprile*

**ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

“Nuove tecniche di accertamento della stabile organizzazione occulta e dell’esterovestizione”  
di **A. FURLAN** e **P. GALVAGNO**. Pag. 1

Accertamento – Statuto del contribuente – Inosservanza del termine di 60gg dalla notifica del p.v.c.-  
Illegittimità – Consebuenze.  
**Cass., sez. trib. 29 luglio 2013, n. 18184.** “ 1

Accertamento – Atto tributario – motivazione – Elementi – Giudice di merito – Sindacato.  
**Cass. sez. VI 20 gennaio 2014, n. 2015.** “ 2

Accertamento imposte sui redditi e IVA – Abuso del diritto ed elusione fiscale – Inesistenza di una generale  
clausola antielusiva – Abuso del diritto quale principio elaborato dalla giurisprudenza di legittimità e mutuato  
da quello di matrice comunitaria in materia di IVA – Caratteri.

Accertamento imposte sui redditi e IVA – Accertamento – Contratto di *sale and lease back* – Abuso del  
diritto – Esclusione – Insussistenza di indebiti vantaggi fiscali – Invalidazione del relativo accertamento  
tributario – Consegue.  
**Comm. Trib. I grado Bolzano, sez. II 22 ottobre 2012, n. 116.** “ 2

**ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)**

“Quali trasferimenti di sede all’estero possono beneficiare della *exit tax*?”,  
di **D. AVOLIO** e **D. PEZZELLA**. “ 3

“Quali indizi per il treaty shopping delle convenzioni internazionali?”, di **V. DOMIZI, M.R. SILVESTRI**  
e **R. LUPI**. “ 3

**AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

Agevolazioni – Investimenti nelle aree svantaggiate – Incremento dell’occupazione – Condizioni –  
Tassatività – Art. 7, L. 23 dicembre 2000, n. 388.  
**Cass., sez. trib. 21 febbraio 2014, n. 4170.** “ 4

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

Processo tributario – Impugnazioni – Ricorso per cassazione – Motivi – Omessa o insufficiente  
motivazione – Nozione – Art. 360 c.c..  
Imposte sui redditi – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Operazioni imponibili – Simulazione –  
Onere della prova – Art. 2697 c.c..  
**Cass., sez. trib. 27 gennaio 2014, n. 1568.** “ 4

Processo tributario – Obbligazione tributaria – Art. 2909 c.c. – Cosa giudicata – Limiti soggettivi –  
Art. 1306 c.c. – Solidarietà passiva – Giudicato favorevole – Estensione agli altri coobbligati –  
Condizioni.  
**Cass., sez. trib. VI civ. 14 febbraio 2014, n. 3598.** “ 5

Contenzioso tributario – Dividendi distribuiti da società con sede nella UE – Stesso trattamento  
fiscale dei dividendi distribuiti da una società italiana.  
**Cass., sez. trib. 14 maggio 2014, n. 10465.** “ 5

## IMPOSTE E TASSE (in genere)

Imposte e tributi – Principio di legalità – principio della riserva di legge – prassi – Rilevanza – Esclusione.

**Cass., sez. trib. 5 marzo 2014, n. 5137.**

Pag. 5

### TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“Rilancio del *ruling* internazionale per risolvere i conflitti in via preventiva ed eliminare le doppie imposizioni” di **C. ROMANO** e **M. SQUITIERI**.

“ 6

Residenza fiscale – Sede legale – Criteri – Giurisprudenza comunitaria – Rilevanza – Concessione amministrativa – Rilevanza – Limiti – Oggetto dell’attività – Norme internazionali – Convenzione contro le doppie imposizioni.

**Cass., sez. III pen. 17 gennaio 2014, n. 1811.**

“ 7

### TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi

“Il nuovo quadro RW di UNICO 2014”, di **M. PIAZZA**.

“ 7

## IRES

“Per i soggetti IAS *adopter* nuova <<*chance*>> di riallineamento fiscale dei maggiori valori contabili”, di **G. ANDREANI** e **A. TUBELLI**.

“ 8

“Potenzialità elusive delle operazioni infragruppo”, di **D. BORDINI**.

“ 8

“Valore normale e *transfer pricing* “interno” ovvero la ricerca dell’arma accertativa perduta”, di **F. CARPENTIERI**.

“ 9

“Se la Barca del consolidato affonda c’è la boa dell’adesione”, di **A. MASTROBERTI**.

“ 10

“Legge di stabilità 2014: perdite su crediti cancellate dal bilancio”, di **E. MIGNARRI**.

“ 11

“Recupero di crediti bancari mediante conversione in partecipazioni del debitore: limiti e opportunità”, di **M. PENNESI**, **G. GALLUCCI**.

“ 11

“La sorte degli interessi passivi nella fusione con indebitamento”, di **G. PROVAGGI**.

“ 12

“Indeducibilità dei costi *black list* e clausole convenzionali di non discriminazione”, di **G. ROLLE**.

“ 12

“La fusione inversa – Una costruzione contabile pericolosa”, di **A. WEISZ**.

“ 13

“IRES – ACE – Chiarimenti – Art. 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 211, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 e Decreto del Ministro dell’Economia e delle finanze del 14 marzo 2012.

**Circ. Agenzia delle Entrate 23 maggio 2014, n. 12/E.**

“ 13

IRES – Libertà di stabilimento – Libera circolazione dei capitali – Artt. 63RFUE e 65 TFUE – Disparità di trattamento tra i dividendi versati a fondi di investimento residenti e non residenti – Esclusione dell’esenzione fiscale – Restrizione non giustificata.

**Corte di Giust. CE, I sez. 10 aprile 2014, n. C- 190/12.**

“ 14

## REDDITI DI CAPITALE

- “Il contenzioso sulle sanzioni relative al monitoraggio fiscale”, di **A. BULLO, F. DOMINICI.** Pag. 14
- “I nuovi adempimenti dei sostituti di imposta dopo la riforma del monitoraggio fiscale”, di **D. LIBURDI.** “ 15
- “La sospensione della ritenuta sui bonifici esteri”, di **M. PIAZZA** “ 15

## REDDITI DI IMPRESA

- “Rivalutazione dei beni d’impresa: questioni controverse e interrelazioni con il riallineamento dei valori”, di **F. BAVA, G. GAVELLI.** “ 16
- “Le risposte dell’Agenzia delle entrate sulla deducibilità dell’IMU pagata per gli immobili strumentali”, di **A. TREVISANI.** “ 17
- Redditi di impresa – Base imponibile – Determinazione – Art. 101 (ex 66) DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Perditi su crediti – Deduzione – Condizioni.  
Imposte sui redditi – Reddito di impresa – Base imponibile – Determinazione – Art. 10 (ex 75), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Componenti negativi – Inerenza – Onere della prova – Fattispecie – Amministratori di società – Compensi.  
**Cass., sez. trib. 7 marzo 2014, n. 5349.** “ 18
- Redditi di impresa – Oneri per servizi infragruppo – Deducibilità se inerenti e documentati.  
**Comm. Trib. reg. della Valle d’Aosta, sez. I 4 novembre 2013, n. 24/1/13.** “ 18

## REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

- “L’addizionale IRPEF del 10% per i dipendenti del settore finanziario nel caso dello *holding* industriali”, di **R. BERGANTINO e B. CIAPPINA.** “ 18
- “Il distacco dei lavoratori all’estero”, di **S. MATTIA e F. VINCENTI.** “ 19
- “Profili giuslavoristici del distacco internazionale”, di **S. MATTIA e P. SALAZAR.** “ 20
- “*Termination payments*: commentario al modello OCSE pronto alle modifiche”  
di **P. SANTARELLI e C. QUARTANA.** “ 20
- Redditi di lavoro dipendente – Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati – Credito di imposta per i lavoratori dipendenti e assimilati con reddito complessivo IRPEF non superiore a €26.000,00.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 28 aprile 2014, n. 8/E.** “ 21
- Sostituti d’imposta – Credito per i lavoratori dipendenti e assimilati col reddito complessivo IRPEF non superiore a €26.000,00 – Istituzione del codice tributo per il recupero da parte dei sostituti d’imposta delle somme erogate ai sensi dell’art. 1 del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66, mediante il modello di pagamento F24.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 7 maggio 2014, n. 48/E.** “ 21
- Reddito di lavoro dipendente – Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati – Ulteriori chiarimenti.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 14 maggio 2014, n. 9/E.** “ 22

Redditi di lavoro dipendente – Trasfertisti – Non necessaria la continuità dell'erogazione della maggiore retribuzione.

**Cass., sez. lav. 7 ottobre 2013, n. 22796.**

**Pag. 22**

Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) – Incentivo all'esodo – Art. 19 (ex 17), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Regime impositivo – Agevolazione – Diritto comunitario – Incompatibilità – Effetti.

**Cass., sez. VI civ. 30 gennaio 2014, n. 2032.**

**“ 23**

Accantonamento del trattamento di fine mandato – Non rilevano le disposizioni legislative applicabili al trattamento di fine rapporto dei lavoratori subordinati.

**Comm. Trib. reg. di Milano, sez. 22, 29 novembre 2013, n. 132/22/13.**

**“23**

### **REDDITI DIVERSI**

“La rivalutazione delle partecipazioni non quotate: compensazione dell'imposta e questioni aperte”, di **G. ANDREANI, I. AVANZINI.**

**“ 23**

“Rivalutazione delle partecipazioni: quali elusioni su una imposta volontaria?”, di **V. PERRONE, R. LUPI.** “ 24

### **RISCOSSIONE**

“Estinzione della posizione debitoria senza corresponsione di interessi”, di **E. MANONI.**

**“ 25**

Riscossione – Atti tributari – Atti della riscossione – Elementi – Responsabile del procedimento – Individuazione – Necessità – Rilevanza – Art. 7, L. 27 luglio 2000, n. 212 – Art. 36, D.L. 31 dicembre 2007, n. 248.

**Cass., sez. Vi civ. 21 gennaio 2014, n. 1128.**

**“ 25**

### **BOLLO**

“La tassazione dei conti deposito e dei conti correnti c.d “vincolati” ai fini dell'imposta di bollo, dopo i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate”, di **G. POLO.**

**“ 25**

### **IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI**

“Il regime dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti diventa opzionale”, di **G. POLO.**

**“ 26**

### **IVA**

IVA – Disciplina delle prestazioni, rese alle imprese assicuratrici, di gestione degli attivi a copertura delle riserve tecniche poste a garanzia degli impegni assunti dalle stesse imprese verso gli assicurati – Polizze *unit linked* e *index linked* – Esenzione..

**Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2014, n. 52/E.**

**“ 26**

IVA – Esenzione – Equiparazione a quella dei fondi comuni di investimento.

**Corte di Giust. CE, sez. V, 13 marzo 2014, causa n. 464/12.**

**“ 27**

### **REGISTRO (Imposta di)**

**IRAP**

“Il principio di correlazione nella determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP”,  
di **A. BERNARDINI.** “ 28

“Banche e assicurazioni: esteso all’IRAP il regime di conversione delle DTA in crediti d’imposta”,  
di **C. GALLI e M. PALANCA.** “ 29

“Legge di stabilità 2014: IRAP e applicazione della disciplina del *transfer pricing*. I chiarimenti del  
Legislatore”, di **P. VALENTE, R. RIZZARDI, S. MATTIA.** “ 30

**VARIE**

“Il divieto di abuso del diritto nella delega fiscale”, di **M. LEO.** “ 31

“I riflessi fiscali della compensazione tra crediti/debiti commerciali e finanziari”, di **L. MARRAFFA.** “ 31

Varie – Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti dalla stampa specializzata.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 14 maggio 2014, n. 10/E.** “ 32

Disciplina della cessione ramo azienda (art. 212 cc) – E’ conforme alla direttiva comunitaria.  
**Corte di Giust. CE, IX sez. 6 marzo 2014, causa n. 458/12.** “ 33

Imposta di registro – Accertamento – Avviso di rettifica – Conferimento di un ramo di azienda  
in una società e successiva cessione della partecipazione totalitaria acquisita – Presunta applicazione  
del principio dell’abuso del diritto – Insussistenza dell’elusione – Assimilabilità alla cessione diretta di  
azienda – Non si configura – Illegittimità dell’accertamento – Conseguenze.  
**Comm. Trib. Prov. di Milano 3 gennaio 2013, n. 1.** “ 33

Varie – Operazioni straordinarie – Scissione.  
**Comm. Trib. reg. di Torino 23 gennaio 2014 n. 124/36/14.** “ 33

**Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 marzo al 30 aprile 2014**

**Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 19 febbraio 2014:** “Modalità di attuazione delle misure sperimentali per l’incremento della produttività del lavoro nel periodo 1° gennaio- 31 dicembre 2014” (in GU 29 aprile 2014, n. 98)

\*\*\*\*\*

Il provvedimento dispone che nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2014 l’agevolazione ex art. 1, comma 481 della legge di Stabilità trovi applicazione con esclusivo riferimento al settore privato e per i titolari di reddito da lavoro dipendente non superiore, nell’anno 2013, a 40.000 euro, al lordo delle somme assoggettate nello stesso anno all’imposta sostitutiva.

In particolare, è stabilito che per il suddetto periodo le somme erogate a titolo di retribuzione di produttività sono soggette ad imposta sostitutiva dell’IRPEF e delle relative addizionali del 10%.

**Decreto Legislativo 4 marzo 2014, n. 29:** “Attuazione della direttiva 2011/16/CE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE”. (in GU 17 marzo 2014 n. 63)

\*\*\*\*\*

Il decreto legislativo, in vigore dal 1° aprile 2014, recepisce la direttiva comunitaria n. 2011/16/UE che abroga la direttiva n. 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi.

Le nuove norme estendono l’ambito soggettivo di applicazione a tutte le persone fisiche e giuridiche includendo anche i *trust*, le fondazioni e i fondi di investimento nonché eventuali nuove realtà che possano sorgere negli Stati membri.

Quanto all’ambito oggettivo di applicazione della cooperazione amministrativa, nell’art. 1 si fa riferimento alle imposte di qualsiasi tipo riscosse da o per conto dell’amministrazione finanziaria e delle ripartizioni territoriali, comprese le autorità locali.

Restano fuori dal perimetro applicativo del decreto in esame invece i contributi previdenziali obbligatori dovuti a uno Stato membro o a una ripartizione dello stesso o a organismi di previdenza sociale di diritto pubblico; l’imposta sul valore aggiunto, i dazi doganali e le accise; i diritti, quali quelli per certificati e altri documenti rilasciati da autorità pubbliche e alle tasse di natura contrattuale, quale corrispettivo per pubblici servizi.

**Decreto Legislativo 4 marzo 2014, n. 44:** “Attuazione della Direttiva 2011/61/UE, sui gestori di fondi di investimento alternativi, che modifica le direttive 2003/41/CE e 2009/65/CE e i regolamenti (CE) n. 1060/2009 e (UE) n. 1095/2010” (in GU 25 marzo 2014, n. 70)

\*\*\*\*\*

Tra le altre, sono state introdotte delle modifiche al TUIR.

Ritenuta sui redditi di capitali derivanti da partecipazione in OICR italiani e lussemburghesi storici: è aumentata dal 12,50% al 20% la ritenuta sui proventi elencati nell’art. 26-quinquies, comma 1, DPR 600/1973.

La suddetta ritenuta si applica ai proventi distribuiti in costanza di partecipazione all’organismo di investimento e a quelli compresi nella differenza tra il valore di riscatto, di liquidazione o di cessione delle quote o azioni e il costo medio ponderato di sottoscrizione o acquisto delle quote o azioni, al netto di una quota dei proventi riferibili alle obbligazioni e altri titoli ex art. 31, DPR 601/1973 ed equiparati e alle obbligazioni emesse dagli Stati inclusi nella lista di cui al decreto ex art. 168-*bis*, DPR 917/1986.

Il costo dell’acquisto deve essere documentato dal partecipante e, in mancanza di documentazione, lo stesso è documentato con una dichiarazione sostitutiva.

Ritenuta sui proventi delle quote di organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero: è aumentata dal 12,50% al 20% la ritenuta sui proventi elencati nell’art. 10-*ter*, comma 1, L. 77/1983.

Il costo di acquisto deve essere documentato dal partecipante e, in mancanza di documentazione, lo stesso è documentato con una dichiarazione sostitutiva.

E’ aumentata dal 12,50% al 20% anche la misura della ritenuta sui proventi di cui al comma 6 dello stesso art. 10-*ter* che i soggetti elencati nell’art. 23, DPR 600/1973 intervengono nella loro riscossione.

Società con patrimonio investito in OICR: salvo prova contraria, si considerano residenti le società e gli enti con patrimonio investito prevalentemente in quote o azioni di organismi investimento collettivo del risparmio immobiliare e controllati (direttamente o indirettamente tramite società fiduciarie o per interposta persona) da soggetti residenti (art. 73, comma 5-*quater* DPR 917/1986)

Proventi dalla partecipazione a fondi immobiliare esteri: sui proventi di cui all’art. 44, comma 1, lett. g TUIR derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari di diritto estero, i soggetti residenti tenuti al pagamento degli stessi, al riacquisto o alla negoziazione delle quote o azioni, devono operare una ritenuta del 20%.

Tale ritenuta (a titolo di acconto o d’imposta, a seconda del soggetto beneficiario dei proventi) si applica ai proventi distribuiti e a quelli compresi nella differenza tra il valore di riscatto o di liquidazione delle quote o azioni e il costo medio ponderato di sottoscrizione o acquisto delle quote o azioni.

Il costo di sottoscrizione o di acquisto deve essere documentato dal partecipante e, in mancanza di documentazione, lo stesso è documentato con una dichiarazione sostitutiva.

Imposta sostitutiva sul risultato maturato delle gestioni individuali di portafoglio: sui redditi di capitale derivanti dalle attività finanziarie comprese nella massa patrimoniale affidata in gestione non si applicano, tra le altre, la ritenuta di cui all'art. 7, comma 1, D.L. 351/2001, conv. con modificazioni dalla L. 410/2001 e la ritenuta sui proventi derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari di diritto estero.

**Decreto Legge 6 marzo 2014, n. 16:** “Disposizioni urgenti in materia di finanza locale, nonché misure volte a garantire la funzionalità dei servizi svolti nelle istituzioni scolastiche” (in G.U. 6 marzo 2014, n. 54)

\*\*\*\*\*  
Il provvedimento disciplina la misura e la modalità di versamento della TASI il cui presupposto impositivo è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati (compresa l'abitazione principale) e di aree edificabili, come definiti ai fini IMU.

Contiene la proroga al 31 marzo 2014 del termine entro il quale i contribuenti, che vogliono estinguere, senza interessi, i carichi inclusi in ruoli emessi dagli agenti della riscossione entro il 31 ottobre 2013, devono versare l'importo iscritto a ruolo.

Viene abrogato il nuovo art. 17-bis DPR 633/72 (introdotto dalla legge di stabilità) secondo il quale i soggetti IVA che volevano acquistare servizi di pubblicità e link sponsorizzati *on line* dovevano farlo da soggetti titolari di partita IVA italiana rilasciata dall'Amministrazione finanziaria italiana.

**Legge 11 marzo 2014, n. 23:** “Delega al governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo trasparente e orientato alla crescita” (in GU 12 marzo 2014, n. 59)

\*\*\*\*\*  
Le legge delega il Governo ad adottare entro il 28 marzo 2015 una serie di decreti legislativi per riformare il sistema fiscale.

In particolare: per la semplificazione degli obblighi contabili e dichiarativi, per la revisione del sistema estimativo del catasto, per il monitoraggio dell'evasione fiscale.

Vengono previsti:

- la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio del divieto dell'abuso del diritto;
- la revisione e l'ampliamento del sistema di tutoraggio per garantire una migliore assistenza ai contribuenti nell'assolvimento degli adempimenti fiscali;
- la revisione dei regimi fiscali e degli adempimenti;
- il rafforzamento dell'attività di controllo;
- la ridefinizione dell'imposizione sui redditi (IRES, lavoro autonomo, tassazione separata);
- la revisione dell'imposizione delle operazioni transfrontaliere.

**Legge 28 marzo 2014, n. 50:** “Conversione in legge, con modificazioni, del DL 28 gennaio 2014, n. 4, recante disposizioni urgenti in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero, nonché altre disposizioni urgenti in materia tributaria e contributiva e di rinvio di termini relativi ad adempimenti tributari e contributivi” (in GU 29 marzo 2014, n. 74)

\*\*\*\*\*  
In sede di conversione è stata soppressa la norma dell'art. 1 del DL originario che conteneva la disciplina della *voluntary disclosure*, vale a dire dell'emersione e del rientro dei capitali detenuti all'estero attuabile attraverso una particolare procedura di collaborazione volontaria. Tuttavia la legge di conversione contiene una disposizione di salvaguardia degli effetti prodottisi e dei rapporti giuridici sorti sulla base del D.L. originario.

Non vanno riportati nella dichiarazione dei redditi (Quadro RW) i depositi e i conti correnti bancari costituiti all'estero il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sia superiore a € 10.000.

**Delibera COVIP 16 aprile 2014:** “Determinazione della misura, dei termini e delle modalità di versamento del contributo dovuto alla COVIP da parte delle forme pensionistiche complementari nell'anno 2014, ai sensi dell'art. 1, comma 65, della legge 23 dicembre 2005, n. 266” (in GU 6 maggio 2014, n. 103)

\*\*\*\*\*  
Il contributo, pari allo 0,5 per mille dei contributi complessivamente incassati a qualsiasi titolo dalle forme pensionistiche complementari nel corso del 2013, deve essere versato entro il 31 maggio 2014.

**Decreto Legge 24 aprile 2014 n. 66:** “Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale” (in GU 24 aprile 2014, n. 95)

\*\*\*\*\*  
Si riportano quindi di seguito le disposizioni di maggiore rilevanza fiscale:

- redditi di lavoro dipendente – (cd. bonus €80): nel caso in cui l'IRPEF lorda calcolata sui redditi di lavoro dipendente e assimilati sia superiore all'importo della detrazione spettante per i redditi di lavoro dipendente e



assimilati, è riconosciuto un credito, che non concorre alla formazione del reddito, pari al €640, se il reddito complessivo non supera € 24.000; e a €640, se il reddito complessivo supera €24.000 ma non €26.000 (in tale ipotesi il credito spetta per la parte corrispondente al rapporto tra €26.000, diminuito del reddito complessivo, e €2.000). Tale credito, previsto solo per il periodo d'imposta 2014, è rapportato al periodo di lavoro nell'anno.

- IRAP: a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013 l'aliquota IRAP ordinaria è fissata al 3.50%; quella applicabile a banche ed enti e società finanziarie è fissata al 4.20%, quella applicabile alle imprese di assicurazione è fissata al 5.30%, nel settore agricolo e alle cooperative della piccola pesca e loro consorzi è fissata all'1.70% (modifica degli artt. 16, comma 1 e 1-bis, e 45, comma 1, D.Lgs. 446/1997). Inoltre è disposto che le regioni abbiano la facoltà di variare le aliquote IRAP fino ad un massimo di 0.92 punti percentuali;
- Redditi di natura finanziaria: le ritenute e le imposte sostitutive su interessi, premi e ogni altro provento ex art. 44, TUIR su redditi diversi ex art. 67, comma 1, lett. da *c-bis* a *c-quinquies*, TUIR, sono stabilite nella misura del 26%. La nuova misura dell'aliquota si applica a interessi, proventi e ogni altro provento che diventeranno esigibili e ai redditi diversi che saranno realizzati dall'1 luglio 2014.
- Flussi finanziari dall'estero: è abrogato l'art. 4, comma 2, D.L. 167/1990, che prevedeva l'applicazione della ritenuta o dell'imposta sostitutiva dei redditi da investimenti esteri e attività di natura finanziaria da parte degli intermediari residenti che ne curano la gestione, la custodia o l'amministrazione e l'applicazione, da parte degli intermediari finanziari, della ritenuta del 20% sui flussi finanziari dall'estero;
- Rivalutazione dei beni d'impresa: le imposte sostitutive previste per la rivalutazione di beni d'impresa, disposta dalla Legge di Stabilità 2014, e per l'affrancamento della riserva da rivalutazione vanno versate in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013.

**RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA**

## **ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

### **Dottrina**

**“Nuove tecniche di accertamento della stabile organizzazione occulta e dell’esterovestizione”** di A. FURLAN e P. GALVAGNO, in Fisc. e comm. Int. 2/2014, pag. 5.

L’articolo si occupa delle contestazioni, sempre più frequenti, mosse dall’Amministrazione finanziaria alle strutture estere, allo scopo di contrastare fenomeni di elusione fiscale internazionale e delle tecniche di indagine più utilizzate. I casi più recenti riguardano gli accertamenti in materia di stabile organizzazione occulta ed esterovestizione, diverse fattispecie ma con elementi comuni.

Di conseguenza le recenti tecniche ispettive adottate dall’amministrazione finanziaria, benché differenti tra loro e mirate al rilevamento e al contrasto della singola fattispecie, si concentrano spesso, in entrambi i casi, sulla verifica della concreta operatività della struttura, nonché del rapporto che intercorre tra soggetto residente e soggetto non residente, dando più peso ad elementi di tipo sostanziale piuttosto che formale. L’indipendenza gestionale ed operativa del soggetto estero rispetto al soggetto residente (e viceversa) assume un ruolo chiave nella qualificazione dei due soggetti come effettivamente e non solo formalmente autonomi. Secondo gli AA., l’esperienza recente insegna che le indagini fiscali adottate in questo campo sono più sofisticate che in passato e utilizzano metodi di indagine sempre più complessi ed invasivi, anche coinvolgendo soggetti sostanzialmente estranei al rapporto tributario. Queste nuove indagini richiedono una maggiore capacità di valutare da parte dell’amministrazione finanziaria situazioni oggettivamente complesse, ma dovrebbero prestare anche una maggiore attenzione al rispetto dei diritti del contribuente e, in particolare, a quelli tutelati dalla legge in occasione delle verifiche fiscali. (SG)

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Accertamento – Statuto del contribuente – Inosservanza - Mancato rispetto del termine di 60 gg. dalla notifica del p.v.c. – Illegittimità – Conseguenze.**

Cass., sez. trib. 29 luglio 2013, n. 18184, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l’art. 12, L. 27 luglio 2000, n. 212, deve essere interpretato nel senso che l’inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l’emanazione dell’avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un’ispezione o una verifica nei locali destinati all’esercizio dell’attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l’illegittimità dell’atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell’atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l’emissione anticipata, bensì nell’effettiva assenza di detto requisito, la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all’epoca di tale emissione, deve essere provata dall’Ufficio.

**Accertamento – Atto tributario – Motivazione – Elementi – Giudice del merito – Sindacato.**  
Cass., sez. VI 29 gennaio 2014, n. 2015, ne Il fisco 9/2014, pag. 876.

Il giudice tributario, una volta accerta l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'Ufficio, non ha il potere di togliere a tali elementi la capacità presuntiva contributiva che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma.

### Commissioni tributarie di merito

**Accertamento imposte sui redditi e IVA – Abuso del diritto ed elusione fiscale – Inesistenza di una generale clausola antielusiva – Abuso del diritto quale principio elaborato dalla giurisprudenza di legittimità e mutuato da quello di matrice comunitaria in materia di IVA – Caratteri.**

**Accertamento imposte sui redditi e IVA – Accertamento – Contratto di *sale and lease back* – Abuso del diritto – Esclusione – Insussistenza di indebiti vantaggi fiscali – Invalidazione del relativo accertamento tributario – Conseguenze.**

Comm. Trib. I grado Bolzano, sez. II 22 ottobre 2012, n. 116, in Boll. Trib. 2/2014, pag. 151.

Nell'ordinamento tributario italiano non esiste una norma di carattere generale cui far riferimento per verificare la sussistenza o meno di comportamenti di carattere elusivo, ma esistono solamente disposizioni dirette a contrastare fenomeni elusivi con riguardo a fattispecie specifiche, e tale lacuna normativa è stata progressivamente colmata dalla giurisprudenza di legittimità che ha dapprima ravvisato l'elusione fiscale nella finalità esclusiva del risparmio fiscale, con conseguente dichiarazione di illegittimità degli atti negoziali per nullità o per difetto di causa e, successivamente, ha iniziato ad elaborare la costruzione giuridica dell'abuso del diritto seguendo la linea interpretativa della Corte di Giustizia europea sul principio dell'abuso del diritto in materia di IVA, ravvisandolo sotto il profilo oggettivo nell'assenza di qualunque motivazione economica a giustificazione degli atti negoziali posti in essere e, sotto quello soggettivo, nell'esclusivo intento di perseguire un risparmio fiscale.

La stipulazione di un contratto di *sale and lease back* da parte di un'impresa non può integrare un'ipotesi di abuso del diritto, poiché si tratta di un'operazione di per sé legittima lasciata alla libera scelta dell'imprenditore allo scopo di poter disporre nell'immediato di una consistente liquidità da destinare all'attività aziendale senza alcun danno per l'erario, rispetto a cui l'accertamento tributario dell'ufficio finanziario per supposta evasione conseguente a scelte finanziarie dell'impresa è possibile solamente allorché tali scelte siano chiaramente incoerenti con l'interesse economico e commerciale dell'impresa medesima, ovvero ininfluenti ai fini del razionale incremento della produzione o del commercio inequivocabilmente finalizzate al solo risparmio fiscale che nel caso in discorso non si configura, dato che ai fini dell'IVA non si verifica alcun vantaggio fiscale per gli anni di durata del *lease back*, derivante dal suo meccanismo che favorisce il più rapido recupero dei costi sostenuti attraverso la deduzione di un maxi-canone iniziale di notevole entità e poi di rate costanti dal valore annuo di gran lunga più elevato dell'ammortamento ordinario, si verifica un aggravio d'imposte negli anni successivi in cui non è più possibile detrarre le quote del finanziamento, cosicché nel lungo termine l'entità delle imposte versate risulta indifferente, qualsiasi scelta sia stata operata per l'abbattimento della spesa investita.

### **ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)**

## Dottrina

**“Quali trasferimenti di sede all'estero possono beneficiare della *exit tax*”** di D. AVOLIO e D. PEZZELLA, in Corr. Trib. 8/2014, pag. 616.

L'articolo si occupa della fattispecie contemplata all'art. 166 TUIR e cioè il trasferimento di residenza in un altro Paese comunitario, avendo riguardo ai rapporti che intercorrono tra la nuova sede della società – cui ricollegare la residenza fiscale della stessa – e la stabile organizzazione che eventualmente residua nel nostro Paese.

Il trasferimento della residenza da parte di soggetti che esercitano imprese commerciali comporta il realizzo, a valore normale, dei componenti dell'azienda e del complesso aziendale che non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato italiano.

Il trasferimento di sede, e il conseguente trasferimento di residenza, verso un Paese UE (o SEE) integra i presupposti dell'esercizio della libertà di stabilimento, e come tale beneficia del *tax deferral* previsto dal legislatore per l'*exit tax*, quando la società (effettivamente) localizzata all'estero ivi svolga un'attività economica degna di tutela e non rappresenta, quindi, una mera costruzione artificiosa.

Oltre al *tax deferral*, l'art. 166 del TUIR ha previsto che il trasferimento di residenza non comporti la tassazione per quei componenti dell'azienda che confluiscono in una stabile organizzazione situata sul territorio dello Stato.

L'A. ritiene che tale esclusione dovrebbe pure valere è nel caso in cui i beni confluiscono in una stabile organizzazione preesistente in Italia. Per come congegnata la norma, nel caso in cui tutto ciò che prima apparteneva alla società italiana venga fatto confluire in una stabile organizzazione in Italia, non dovrebbe esserci alcuna tassazione, perché nessun asset sarebbe trasferito all'estero.

Nell'ipotesi invece in cui alla stabile organizzazione fosse attribuita l'unica attività di fatto svolta dall'impresa nel suo complesso - di tal che la prima finirebbe per integrare i presupposti della residenza fiscale della società trasferita all'estero - se è pur vero che non vi sarebbe alcun plusvalore da tassare, perché il trasferimento di residenza non si sarebbe in realtà verificato, il diverso peso attribuito alla stabile organizzazione (ridivenuta, di fatto “*headquarter*” dell'impresa) avrà inevitabili effetti per l'attribuzione dei profitti.

Dovrà aversi cura di accertare che la stessa integri (realmente) i presupposti di una stabile organizzazione e che, quindi, non svolga esclusivamente funzioni ausiliarie o preparatorie. (EM)

**“Quali indizi per il *treaty shopping* delle convenzioni internazionali?”** di V. DOMIZI, M.R. SILVESTRI e R. LUPI in Dial. Trib. c6/2013, pag. 679.

Secondo il principio del “beneficiario effettivo” contenuto nelle Convenzioni internazionali il trattamento Convenzionale spetta a condizione che il percettore del reddito sia appunto l'effettivo beneficiario del reddito stesso.

Detta clausola riguarda essenzialmente le ipotesi in cui lo Stato della fonte del reddito rinuncia al prelievo ricorrendo al metodo dell'esenzione o a quello del credito d'imposta.

In questo ambito trova spazio il “*treaty shopping*” dove il beneficiario effettivo del reddito sceglie di costituire appositamente un beneficiario interposto (società filtro) – che a sua volta retrocederà detto reddito all'“effettivo beneficiario” – in uno Stato della fonte del reddito a tassazione meno elevata.

Sono operazioni con chiari intenti elusivi volte a ridurre il carico fiscale nello Stato della fonte del reddito beneficiando di una convenzione più favorevole cui il contribuente sarebbe territorialmente estraneo.

Domizi rileva come l'assenza di una specifica definizione nel modello OCSE, ma soprattutto la varietà dei casi che possono presentarsi nella pratica fanno sì che l'identificazione del beneficiario effettivo non sia affatto semplice.

La dottrina ha dettato alcune linee guida che non possono però considerarsi esaustive: il diritto di controllo più intenso su un bene; la persona fisica o giuridica che ha il diritto a percepire i frutti; colui che ne sopporta i rischi.

Un filone interpretativo desumibile dalla giurisprudenza straniera è quello che attribuisce la qualifica di beneficiario effettivo alle società holding di partecipazione, anche se non dispongono di una struttura amministrativa propria, negandolo invece solamente a quelle holding che siano meri soggetti fiduciari interposti.

In pratica, tutto ruoterebbe intorno al concetto di effettività della struttura estera e di interposizione. I giudici tributari italiani, che da un po' di tempo stanno affrontando la questione, ritengono che perché un soggetto possa definirsi beneficiario effettivo non sia sufficiente la mera titolarità giuridica del reddito percepito, o l'imputabilità del medesimo, ma sia necessaria la disponibilità concreta ed attuale di tale reddito, ossia il potere di deciderne l'utilizzo economico.

L'assenza di rischio di impresa e la limitata organizzazione operativa sarebbero poi altri due indizi che, sempre secondo gli stessi Giudici, permetterebbero di escludere che ci si trovi di fronte al beneficiario effettivo.

Silvestri afferma, che per il beneficiario interposto costituito specificamente dal beneficiario effettivo si può effettivamente porre anche un problema di residenza.

Con riguardo alle contestazioni internazionali avanzate dal fisco in materia di residenza, spesso non interessa chi sia l'effettivo beneficiario, ma basta dimostrare che quello apparente non è effettivo. Non significa disconoscere l'effettività della scelta operata dalla persona giuridica ma solo disconoscere il possibile vantaggio fiscale connesso alla scelta della residenza in un determinato Paese anziché un altro.(EM)

## **AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

### Corte di Cassazione

**Agevolazioni – Investimenti nelle aree svantaggiate – Incremento dell'occupazione – Condizioni – Tassatività – Art. 7, L. 23 dicembre 2000, n. 388.**

Cass., sez. trib. 21 febbraio 2014, n. 4170, ne Il fisco 12/2014, pag. 1192.

I benefici tributari accordati dall'art. 7, L. n. 388 del 2000 in relazione agli incentivi per l'incremento dell'occupazione non possono essere fruiti se non nel rigoroso rispetto delle condizioni ivi previste, trattandosi di disposizione che introduce un'agevolazione fiscale. Per principio generale e pacifico, non è suscettibile di interpretazione estensiva.

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

### **Giurisprudenza**

### Corte di Cassazione

**Processo tributario – Impugnazioni – Ricorso per cassazione – Motivi – Omessa o insufficiente motivazione – Nozione – Art. 360 c.c.**

**Imposte sui redditi – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Operazioni imponibili – Simulazione – Onere della prova – Art. 2697 c.c.**

Cass., sez. trib. 27 gennaio 2014, n. 1568, ne Il fisco 8/2014, pag. 786.

La motivazione omessa o insufficiente è configurabile soltanto qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che ha indotto il giudicante, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento.

L'Amministrazione finanziaria, qualora faccia valere la simulazione assoluta o relativa di un contratto stipulato dal contribuente, ai fini della regolare applicazione delle imposte, non è dispensata dall'onere della relativa prova, la quale, tenuto conto della qualità di terzo dell'Amministrazione, può essere offerta con qualsiasi mezzo, e quindi anche mediante presunzioni. Incidendo l'accordo simulatorio sulla volontà stessa dei contraenti, detta prova non può rimanere circoscritta ad elementi di rilevanza meramente oggettiva, ma deve necessariamente proiettarsi anche su dati idonei a disvelare convincentemente i profili negoziali di carattere soggettivo, riflettentisi sugli scopi perseguiti, in concreto dalle parti.

**Processo tributario – Obbligazione tributaria – Art. 2909 c.c. – Cosa giudicata – Limiti soggettivi – Art. 1306 c.c. – Solidarietà passiva – Giudicato favorevole – Estensione agli altri coobbligati – Condizioni.**

Cass., sez. VI civ. 14 febbraio 2014, n. 3598, ne Il fisco 11/2014, pag. 1093.

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 3598 del 14 febbraio 2014, ribadisce, sulla scorta di un orientamento ormai consolidato, che il giudicato favorevole formatosi per un coobbligato possa essere opposto all'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 1306 del codice civile, da un altro debitore solidale, al sussistere di precise condizioni.

**Contenzioso tributario – Dividendi distribuiti da società con sede nella UE – Stesso trattamento fiscale dei dividendi distribuiti da una società italiana.**

Cass., sez. trib. 14 maggio 2014, n. 10465, in Guida norm. 98/2014, pag. 4.

Il percettore di dividendi distribuiti da una società avente sede in altro Stato comunitario che invochi il medesimo trattamento riconosciuto a chi percepisce dividendi distribuiti in una società con sede in Italia, può chiedere il rimborso dell'eventuale differenza tra l'importo della detrazione dal medesimo operata ai sensi dell'art. 15 del testo unico delle imposte sui redditi e la detrazione che avrebbe potuto operare ai sensi dell'art. 14, comma 5, del medesimo testo unico, ove, per errore di diritto, non abbia operato quest'ultima detrazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui il reddito è maturato. La richiesta di rimborso deve essere effettuata entro il termine di decadenza, decorrente dalla data del pagamento, contemplato dall'art. 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

**IMPOSTE E TASSE (in genere)**

**Giurisprudenza**

**Corte di Cassazione**

**Imposte e tributi – Principio di legalità – Principio della riserva di legge – Prassi – Rilevanza – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 5 marzo 2014, n. 5137, ne Il fisco 14/2014, pag. 1378.

L'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute e, di fronte alle norme tributarie, detta Amministrazione ed il contribuente si trovano su un

piano di parità, per cui la c.d. interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o in risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto; gli atti ministeriali medesimi, quindi, possono dettare agli uffici subordinati criteri di comportamento nella concreta applicazione di norme di legge, ma non possono imporre ai contribuenti nessun adempimento non previsto dalla legge né, soprattutto, attribuire all'inadempimento del contribuente alle prescrizioni di detti atti un effetto non previsto da una norma di legge.

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC**

### **Dottrina**

**“Rilancio del *ruling* internazionale per risolvere i conflitti in via preventiva ed eliminare le doppie imposizioni”** di C. ROMANO e M. SQUITIERI, in Corr. Trib. 10/2014, pag. 792.

Il D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 ha apportato significative modifiche all'istituto del *ruling* internazionale, disponendo, all'art. 7:

- 1) l'ampliamento delle fattispecie oggetto di accordo, introducendo la possibilità di attivare la procedura di *ruling* per l'accertamento, in via preventiva, della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, sulla base dei criteri previsti dall'art. 162 del TUIR e dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia;
- 2) l'estensione da 3 a 5 periodi d'imposta la validità dell'accordo;
- 3) l'eliminazione del riferimento agli Uffici di Milano o di Roma per la competenza all'inoltro delle richieste di *ruling*, prevedendo un unico Ufficio preposto con sede a Roma;

Con riferimento alla valutazione preventiva di una stabile organizzazione gli AA. evidenziano che, benché la norma abbia di fatto introdotto una valutazione preventiva su fattispecie relative alle stabili organizzazioni, sembra rimanere valido il rilievo più volte affermato da prassi e giurisprudenza circa la complessa analisi fattuale che l'indagine sulla sussistenza di una stabile organizzazione necessariamente impone. Di conseguenza, la procedura dovrà realizzarsi, necessariamente, in due fasi, comprendenti un'indagine documentale preliminare, seguita da necessario riscontro fattuale, al seguito del quale può essere perfezionata la procedura di *ruling*.

Una problematica rilevata dagli AA. riguarda l'applicazione del riformulato art. 10 del decreto n. 269/2003, in base al quale l'accordo si considera risolto a decorrere dalla data in cui risulta accertato il comportamento integrante violazione dell'accordo, ovvero, quando non sia possibile accertare tale data, a decorrere dalla data di efficacia originaria dell'accordo medesimo.

Secondo gli AA. tale disciplina determinerà l'instaurazione di futuri contenziosi volti a contrastare eventuali retrodatazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria di presunti eventi modificativi della situazione di fatto ovvero finalizzati all'identificazione di una data certa allo scopo di far decadere gli effetti dell'accordo *ex nunc* e non *ex tunc*.

Inoltre, nell'ipotesi di accertamento di una stabile organizzazione senza possibilità di verifica dell'esatta data del ricorrere degli eventi modificativi della situazione di fatto prospettata in sede di *ruling*, sembrerebbe azionarsi una presunzione di sussistenza di una stabile organizzazione sin dalla data di conclusione dell'accordo, con rilevanti riflessi di natura tributaria. Con riferimento alla validità dell'accordo, si segnala che i 5 anni si applicano anche ai fini della conclusione degli APA a carattere bilaterale al pari della prassi internazionale.

Tuttavia, nonostante tale adeguamento, permangono potenziali problemi di coordinamento con la disciplina prevista in altri Paesi, all'interno dei quali varia sensibilmente il *dies a quo* a partire dal quale inizia a decorrere la vigenza dell'APA. In Italia, l'accordo produce i suoi effetti a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale esso è concluso, mentre altri sistemi tributari prevedono il cd. *roll back*, ossia la possibilità di retrodatare la vigenza dell'accordo al momento della presentazione dell'istanza o, addirittura, ad una data anteriore. (CLP)



## Corte di Cassazione

### **Residenza fiscale – Sede legale – Criteri – Giurisprudenza comunitaria – Rilevanza – Concessione amministrativa – Rilevanza – Limiti – Oggetto dell'attività – Norme internazionali – Convenzione contro le doppie imposizioni.**

Cass., sez. III pen. 17 gennaio 2014, n. 1811, ne Il fisco 7/2014, pag. 688.

La disciplina di diritto interno in merito all'identificazione della residenza fiscale delle società deve coniugarsi con i principi e le libertà fondamentali del Trattato UE come interpretate dalla giurisprudenza comunitaria. Lo stabilimento di una sede sociale in uno Stato membro in virtù della circostanza di una legislazione maggiormente favorevole non costituisce abuso della libertà di stabilimento laddove non si tratti di costruzione artificiosa priva di effettività economica.

Non è sufficiente a superare il dato geografico della sede la circostanza che il soggetto economico fruisca di una concessione amministrativa e l'operatività sia da riferirsi al territorio nazionale in quanto il provvedimento amministrativo è semplicemente strumentale all'esercizio dell'attività economica.

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi**

### **Dottrina**

**“Il nuovo quadro RW di UNICO 2014”** di M. PIAZZA, in Corr. Trib. 11/2014, pag. 815.

Le modifiche apportate al regime di monitoraggio degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria dall'art. 9 della L. n. 97/2013 hanno determinato la scomparsa del modulo RW, sostituito da un nuovo quadro. Il nuovo quadro RW non comprende più (i) le sezioni dedicate all'indicazione dei trasferimenti da o verso l'estero effettuati da soggetti residenti (persone fisiche, enti non commerciali, società semplici ed equiparate di cui all'art. 5 del TUIR), (ii) i trasferimenti senza il tramite di intermediari finanziari italiani e (iii) i trasferimenti da, verso e sull'estero inerenti a investimenti all'estero e attività finanziarie estere; prevede che deve essere compilato dai titolari effettivi di investimenti all'estero o attività estere di natura finanziaria anche se detengono gli stessi indirettamente; va utilizzato anche per il calcolo del valore imponibile ai fini IVIE e IVAFAE e, di conseguenza, tali imposte non devono essere più liquidate nel quadro RM della dichiarazione. Nonostante l'intento di semplificazione auspicata dalla Commissione europea, l'introduzione del nuovo quadro ha generato numerosi dubbi a causa delle notevoli complicazioni. E' il caso, ad esempio, dell'obbligo di indicare il periodo di possesso delle attività utilizzando il LIFO. In particolare, l'idea di accorpare i dati richiesti ai fini del monitoraggio fiscale con quelli richiesti per il calcolo delle imposte patrimoniali sulle attività all'estero (IVIE e IVAFAE) rende la compilazione complessa soprattutto per il fatto che le istruzioni richiedono, per ciascuna attività, che sia calcolato il periodo di possesso e che la circolare n. 38/E del 2013, stabilisce che, nel caso in cui siano cedute attività finanziarie appartenenti alla stessa categoria, acquistate a prezzi e in tempi diversi, occorre utilizzare il metodo del LIFO per stabilire quale delle attività finanziarie è detenuta nel periodo di riferimento e, di conseguenza, si considerano cedute per prime quelle acquisite in data più recente. L'utilizzo di tale metodo, purtroppo, può richiedere calcoli molto laboriosi. Il provvedimento dell'AdE, dal quale deriva tale anomalia, del 5 giugno 2012, secondo il quale l'IVAFAE è rapportata ai giorni di detenzione delle attività finanziarie, oltre a essere in conflitto con la legge, è palesemente in conflitto con un principio fondamentale per la Commissione europea: la base imponibile dell'IVAFAE deve coincidere con quella dell'imposta di bollo dovuta sulle comunicazioni periodiche degli intermediari finanziari italiani. Nel modello UNICO 2013, nessuno ha applicato alla lettera le istruzioni al quadro RM sull'IVAFAE dato che il costo di eventuali maggiori imposte o sanzioni era minore del costo dei conteggi; da quest'anno il rischio è che in caso di conteggi errati si applichino le sanzioni per il quadro RW (fino al 30%). È bene, quindi, che, con

ulteriori chiarimenti interpretativi, l'Agenzia tenga conto della realtà dei dossier in amministrazione o gestione all'estero, sgombrando il campo, preventivamente, da ogni possibile interpretazione capziosa e impraticabile. Le sanzioni, che per le attività detenute in Paesi europei raggiungono il 15% dei valori non dichiarati, continuano ad essere spropositate anche perché non variano, contrariamente a quanto richiesto dalla Commissione, in funzione dell'entità delle imposte evase. Per semplificare la compilazione del quadro RW basterebbe introdurre alcuni correttivi nel sistema di calcolo delle imposte reddituali e dell'IVAFAE. Sarebbe sufficiente generalizzare il criterio del costo medio ai fini delle imposte sui redditi e armonizzare il calcolo dell'IVAFAE con quello dell'imposta di bollo ordinario sui rapporti di custodia, amministrazione e gestione con intermediari italiani. Se l'IVAFAE fosse applicata sul valore complessivo delle attività alla data di ciascuna rendicontazione periodica, e, in mancanza di una rendicontazione periodica, sul valore al 31 dicembre di ogni anno, vi sarebbe parità di trattamento rispetto agli investimenti in Italia e non ci sarebbe alcuna necessità di compilare una o più righe per ciascun titolo, senza pregiudizio, né per il gettito né per la trasparenza informativa.(EF)

## IRES

### Dottrina

**“Per i soggetti IAS *adopter* nuova <<chance>> di riallineamento fiscale dei maggiori valori contabili”** di G. ANDREANI e A. TUBELLI, in Corr. Trib. 8/2014, pag. 593.

L'art. 1, comma 140, della legge di stabilità 2014 ha espressamente escluso le imprese IAS *adopter* dai soggetti che possono optare per la rivalutazione dei beni d'impresa. Tuttavia, il successivo comma 147 del medesimo articolo ha esteso a detti soggetti l'applicabilità delle disposizioni di cui all'art. 14, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, concernenti il riallineamento dei maggiori valori iscritti in bilancio, e ciò anche con riferimento alle partecipazioni, in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'art. 85, comma 3-*bis*, del TUIR. Non sussiste l'obbligo di rispettare il vincolo delle categorie omogenee e il riallineamento può avere anche ad oggetto partecipazioni (immobilizzate) non di controllo o di collegamento. In concreto, il riallineamento concerne tipicamente le divergenze contabili derivanti dall'applicazione del *revaluation model* e più in generale quelle iscritte “a qualsiasi titolo”, sicché esso comprende anche quelle emerse in occasione di aggregazioni aziendali o in sede di prima adozione degli IAS/IFRS (FTA). L'esercizio dell'opzione, che può aver luogo con riferimento ai maggiori valori risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2012, se non venuti meno *medio tempore* in base alle regole ordinarie, comporta il pagamento di un'imposta sostitutiva sui maggiori valori iscritti pari al 16% per i beni ammortizzabili e al 12% per quelli non ammortizzabili. In quanto produttivo unicamente di effetti fiscali, il riallineamento non comporta variazioni dei valori contabili, fatta salva la costituzione del vincolo di sospensione d'imposta sulle poste del patrimonio netto, per un importo corrispondente ai maggiori valori affrancati. Come accade per la generalità delle imprese, anche a quelle IAS *adopter*, è concessa la possibilità di affrancare il «saldo attivo di riallineamento» mediante l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10% di cui al comma 142. (PT)

**“Potenzialità elusive delle operazioni infragruppo”** di D. BORDINI, in la gest. Straord. Impr. 6/2013, pag. 28.

All'A. preme sottolineare l'accresciuta attenzione che la giurisprudenza sempre più di frequente dedica al tema del profilo soggettivo delle fattispecie elusive legate alle operazioni interne ai gruppi societari ed a tale proposito segnala la sentenza della Corte di Cassazione 8 aprile 2009, n. 8481 secondo cui i contratti di “*sale and lease back*” di beni ammortizzabili posti in essere tra società del medesimo gruppo debbono considerarsi privi di ragioni economiche, indipendentemente dalla liceità sul piano civilistico. Per giungere a tale conclusione, la Suprema Corte affronta il tema della

rilevanza tributaria dell'unità sostanziale del gruppo di società affermando che quando l'attività viene svolta all'interno di un gruppo societario il livello di criticità rispetto a fenomeni elusivi aumenta in funzione della dimensione tributaria unitaria del gruppo rispetto alle singole società. Nella medesima direzione va la sentenza della Corte di Cassazione 24 luglio 2013, n. 17955, in tema di “*transfer pricing* interno” ovvero per transazioni tra soggetti del medesimo gruppo residenti in Italia, nella quale i giudici ritengono che la violazione del criterio del valore normale possa essere censurata invocando i principi comunitari sull'abuso del diritto ovvero le clausole antielusive di diritto interno. (AF)

**“Valore normale e *transfer pricing* “interno” ovvero alla ricerca dell'arma accertativa perduta”** di F. CARPENTIERI, in Riv. Dir. Trib. 9/2013, II, pag. 448.

Traendo spunto dalla sentenza n. 17955 del 2013 della Corte di Cassazione, che ha negato l'applicazione dell'art. 110, comma 7, TUIR con riferimento a transazioni tra soggetti entrambi residenti in Italia, l'A. affronta il dibattuto tema del *transfer pricing* “interno” o domestico.

Anzitutto, si evidenzia come in ambito interno, poiché le parti contraenti sono soggette alla medesima disciplina impositiva ed hanno ordinariamente la medesima disciplina fiscale, non si creano asimmetrie di trattamento impositivo che necessitino l'introduzione di una specifica disciplina sul *transfer pricing*, come è quella, di natura appunto derogatoria, prevista per i rapporti con soggetti residenti in Stati esteri.

Tuttavia, quando si è in presenza – come nel caso esaminato dalla Corte di cassazione nella citata sentenza – di soggetti che beneficiano di agevolazioni territoriali o settoriali, possono verificarsi spostamenti arbitrari di materia imponibile da un soggetto all'altro al fine di ottenere vantaggi fiscali.

In queste fattispecie, nella Risoluzione 10 marzo 1982, n. 9/198 l'Amministrazione finanziaria ha tentato in passato di sostenere l'utilizzabilità della normativa sul *transfer pricing* anche con riferimento alle operazioni *intercompany* nazionali, assumendo che al criterio del valore normale dovesse attribuirsi la valenza di presunzione relativa. Nella successiva Circolare 26 febbraio 1999, n. 53/E ha, invece, sostenuto l'impossibilità giuridica di procedere allo stato della legislazione a contestazioni sulla disciplina dei prezzi di trasferimento ed ha escluso l'applicabilità della norma antielusiva generale dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 a causa dell'elevato contenuto di specialità della disposizione. Però ha prospettato la possibilità di ricorrere all'accertamento analitico-induttivo dell'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973; alla interposizione fittizia dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973; alla disposizione in materia di destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa; alla riqualificazione del contratto in termini di negozio misto di vendita e donazione.

La Corte di Cassazione, di fronte alle evidenti ed oggettive difficoltà di estendere la disciplina del *transfer pricing* alle operazioni domestiche, derivanti dalla lettera dell'art. 110, comma 7, TUIR, introduce un inedito principio affermando che il criterio del valore normale richiamato dalla disciplina del *transfer pricing* internazionale costituisce una clausola antielusiva generale che trova radici nei principi comunitari in tema di abuso del diritto, ma anche immanenza in settori del diritto tributario nazionale dove si attribuisce rilievo all'antieconomicità delle scelte compiute dalle imprese del gruppo per contestare l'inerenza dei costi sostenuti per gli acquisiti di beni e servizi.

Per l'A. il valore normale non può avere valenza generale in quanto le ipotesi in cui esso può operare in sostituzione del corrispettivo in sede di determinazione sostanziale della base imponibile sono tassativamente predeterminate dal legislatore e devono considerarsi di stretta interpretazione. Inoltre non è del tutto corretto sostenere che la disciplina del *transfer pricing* sia una “clausola antielusiva” posto che la norma contrasta non tanto l'elusione quanto la non ineranza quantitativa. La rettifica a valore normale serve non tanto a far emergere “corrispettivi in nero” ovvero occultamenti del corrispettivo o aggiramenti di norme, ma a correggere e limitare gli spostamenti di componenti reddituali da un soggetto ad un altro attuati mediante manovre sul corrispettivo palese. Si tratta quindi di arbitraggi fiscali e non di evasione o elusione.

In ogni caso, se si vuole sostenere l'applicazione del *transfer pricing* interno, bisogna che la rettifica dei costi in capo ad un soggetto trovi corrispondenza nella contestuale rettifica dei ricavi

nell'altro se non si vuole che le rettifiche dei corrispettivi delle transazioni *intercompany* generino duplicazioni d'imposta. (AF)

**“Se la Barca del consolidato affonda c'è la boa dell'adesione”** di A. MASTROBERTI, ne Il fisco, 14/2014, pag. 1347.

Con la circolare n. 3/E del 2014, l'Agenzia delle Entrate ha risolto i dubbi che scaturiscono nei casi in cui gli effetti del consolidato nazionale vengono meno a seguito dei rilievi dell'Amministrazione finanziaria, che accerta l'insussistenza *ab origine* dei presupposti dell'istituto, oppure il sopravvenire di una delle cause interruttive previste dall'art. 124 del TUIR in relazione alla totalità delle società appartenenti alla *fiscal unit*. I temi oggetto di approfondimento da parte dell'A. riguardano le conseguenze che scaturiscono in seguito a tale ipotesi di disconoscimento e sono relativi, in particolare, alla titolarità dell'obbligazione tributaria nell'ambito del consolidato, al disconoscimento del consolidato, allo scomputo delle imposte versate dalla consolidante, ai criteri di riattribuzione dell'IRES versata e, infine, ai casi di attribuzione delle perdite in sede di accertamento. Per quanto concerne la titolarità dell'obbligazione tributaria nell'ambito del consolidato, nell'ipotesi in cui gli effetti dell'opzione vengono disconosciuti (casi in cui si determinano una serie di violazioni a catena relative alla posizione di tutti i soggetti partecipanti al consolidato), il documento di prassi in esame non manca di sottolineare che la *fiscal unit* non assurge ad autonomo soggetto d'imposta, cosicché le singole entità giuridiche del consolidato mantengono la titolarità dell'obbligazione tributaria. A seguito del disconoscimento dell'opzione non trovano applicazione le regole di determinazione del reddito complessivo globale e, pertanto, l'ufficio accerta l'imposta che ciascuna società avrebbe dovuto determinare secondo le regole ordinarie previste per i soggetti che non aderiscono al consolidato. Ne deriva che l'ufficio competente per ciascuna società emana l'atto di accertamento, con il quale determina l'imposta accertata ed i relativi interessi e che contiene le motivazioni del disconoscimento dell'opzione. Applicando le regole ordinarie, detto ufficio riliquida la dichiarazione presentata facendo emergere l'eventuale imposta netta dovuta. Inoltre, richiamando la posizione assunta dall'Agenzia nella circ. del 2004 n. 53/E, viene chiarito che, in relazione all'imposta accertata, occorre applicare con separato atto di contestazione (ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997) le sanzioni per omesso versamento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, ossia il 30% degli importi non versati. Per quanto concerne lo scomputo delle imposte versate, l'ufficio tiene conto dei versamenti effettuati dalla consolidante, computandoli in diminuzione dall'imposta netta dovuta da ciascuna società sottoposta ad accertamento, procedimento che rappresenta l'unica sede per addivenire a tale risultato, ovviamente su richiesta dei diretti interessati. Secondo quanto precisato dalla citata circolare, la possibilità di riattribuire le imposte assolute dalla consolidante solo in sede di adesione dipende dalla necessità che siano comunicati da parte di quest'ultima i relativi criteri di attribuzione e che tutte le società aderenti al consolidato disconosciuto definiscano le pretese, accettando in tal modo i suddetti criteri. Particolare attenzione va rivolta all'ipotesi in cui la *fiscal unit* non abbia assolto imposte e siano quindi emerse delle perdite: nel caso di insussistenza *ab origine* dei presupposti si chiarisce che, in sede di accertamento, dovrà essere riattribuito a ciascun soggetto il reddito che ha prodotto, sia in caso di imponibile positivo che in caso di perdite, mentre nel caso di intervenuta interruzione della *fiscal unit* in una determinata annualità del triennio, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, per poter rimediare spontaneamente, si rende necessario ricorrere alla procedura della dichiarazione integrativa a catena (introdotta dalla circolare n. 31/E del 2013). Inoltre, nel documento di prassi in commento, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato le particolari esigenze di raccordo che maturano in relazione alle eccedenze d'imposta, agli interessi passivi, al ROL e ai crediti non utilizzati in compensazione o la cui compensazione non è stata ritenuta efficace. Anche in questo caso il suddetto riconoscimento può avvenire solo a patto che tutte le pretese tributarie connesse alla acclarata inefficacia del consolidato siano divenute definitive, nell'ambito o a seguito della definizione. Con particolare riferimento agli interessi passivi e al ROL occorre considerare che se l'eccedenza non trasferita al gruppo avesse comportato un risparmio di imposta nelle annualità successive per la società consolidata, entra in gioco il richiamato meccanismo dell'integrazione a catena. Anche in questo caso sarà generata una comunicazione di irregolarità il cui esito sarà comunicato al contribuente.

In conclusione, l'A. ha precisato che, in merito ai termini di decadenza, in relazione a posizioni attive come le perdite, agli interessi passivi oggetto di riporto e non dedotti ed al ROL, dovrebbero valere i criteri stabiliti dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 87/E del 28 novembre 2013, secondo la quale scaduti i termini per l'integrativa a favore o per il rimborso il contribuente può chiedere il rimborso della maggiore imposta versata ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992, entro due anni dal passaggio in giudicato della sentenza. (EF)

**“Legge di stabilità 2014: perdite su crediti cancellate dal bilancio”** di E. MIGNARRI, ne Il fisco 10/2014, pag. 919.

Per far fronte al crescente impatto delle svalutazioni e delle perdite su crediti nei bilanci degli intermediari finanziari, il legislatore è intervenuto più volte nel corso del 2013 sul trattamento fiscale delle stesse. In particolare, un primo intervento si è concretizzato con l'art. 33, comma 5, del D.L. n. 83/2012, convertito dalla L. n. 134/2012, che ha integrato significativamente l'art. 101, comma 5, del TUIR, mentre un secondo, che ha apportato incisive modifiche, si è realizzato con la L. n.147/2013 (cd. Legge di stabilità 2014) che ne ha mutato la disciplina del regime IRES e IRAP per le banche e per gli altri intermediari finanziari e assicurativi. Per tali soggetti, infatti, il c.158, dell'art. 1, della citata Legge di stabilità, ha modificato le modalità di determinazione del valore della base imponibile ai fini IRAP consentendo loro di includere nella base imponibile le rettifiche e le riprese di valore nette per deterioramento crediti nell'esercizio in cui vengono rilevate e nei quattro successivi. Inoltre, la stessa ha ampliato l'ambito di applicazione estendendo anche alle imprese non IAS *adopter* le disposizioni sulla cancellazione dal bilancio dei crediti, precedentemente limitata ai soli soggetti IAS *adopter*, al fine di incrementare la coerenza tra la disciplina fiscale e quella di redazione del bilancio, la quale prevede che con la cancellazione dal bilancio dei crediti si considerano soddisfatti i requisiti per la deducibilità delle perdite, senza che vengano dimostrati gli elementi certi e precisi, di cui al c. 5 dell'art. 101 del TUIR. A tale proposito, nell'articolo in commento, l'A. propone una sintetica disamina sull'impatto del nuovo criterio di deducibilità inserito nel c. 5 del citato art. 101, mirato a facilitare la deducibilità delle perdite su crediti da realizzo, su alcune operazioni quali: (i) la cessione di credito pro soluto; (ii) la transazione con il debitore; (iii) la rinuncia al credito o remissione del debito e (iv) la prescrizione dei crediti.(EF)

**“Recupero di crediti bancari mediante conversione in partecipazioni del debitore: limiti e opportunità”** di M. PENNESI e G. GALLUCCI, in Corr. Trib. 7/2014, pag. 553.

Al fine di favorire il recupero dei crediti bancari presso le società debentrici in temporanea difficoltà finanziaria mediante operazioni di conversione degli stessi in capitale, l'art. 113 TUIR riconosce alle banche la possibilità, previo parere favorevole dell'Agenzia delle entrate ad apposito interpello, di disapplicare il regime della *participation exemption* (cd. PEX) di cui all'art. 87 del TUIR alle partecipazioni iscritte in sostituzione dei crediti. L'accoglimento dell'istanza comporta, infatti, l'equiparazione delle partecipazioni acquisite ai crediti estinti o convertiti ai fini dell'applicazione delle norme in tema di svalutazioni e perdite su crediti (contenute nell'art. 106, TUIR, come da ultimo modificato dalla legge di stabilità 2014).

La valutazione di convenienza in merito alla presentazione o meno dell'istanza dovrà essere effettuata in funzione delle prospettive di apprezzamento o deprezzamento futuro delle partecipazioni derivanti dalla conversione. In particolare, in presenza di un potenziale *upside* dei titoli acquisiti, la presentazione dell'interpello precluderebbe l'applicazione della PEX, anche qualora ne ricorrano i requisiti, alle eventuali plusvalenze realizzate sulla partecipazione derivante dalla conversione: tali plusvalenze, infatti, fino a concorrenza del valore nominale del credito convertito, rilevarebbero fiscalmente quali riprese di valore sul credito stesso. In tale ipotesi, pertanto, potrebbe essere opportuno non presentare l'istanza. Viceversa, in caso di prospettive di deprezzamento del valore delle partecipazioni, la assimilazione ai crediti convertiti scaturente dall'accoglimento dell'interpello, renderebbe deducibili, rispettivamente in un'unica soluzione (quali perdite su crediti realizzate mediante cessione a titolo oneroso) e per quinti, eventuali minusvalenze realizzate o iscritte sulle partecipazioni stesse (tali *minus*, in assenza di una

assimilazione fiscale ai crediti, risulterebbero invece tendenzialmente indeducibili). Da notare, invece, che con la modifica dell'art. 106 del TUIR operata dalla legge di stabilità 2014 è diventata ininfluenza la decisione se presentare interpello o meno ai fini della deduzione del differenziale negativo tra *fair value* della partecipazione iscritta ed il valore contabile del credito sostituito al momento della conversione; in particolare, sul presupposto che il riferimento all'art. 101, comma 5, del TUIR contenuto nel comma 3 dell'art. 113 possa dirsi superato, tale differenziale sarà in ogni caso deducibile in cinque quote costanti annue, come svalutazione crediti nell'ipotesi di inoltro e accoglimento dell'istanza, oppure come perdita su crediti (non derivante da cessione a titolo oneroso, *ndr*) in caso di assenza o non accoglimento dell'istanza. (PT)

**“La sorte degli interessi passivi nella fusione con indebitamento”** di G. PROVAGGI, in Corr. Trib. 11/2014, pag. 848.

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 24434 del 2013, ha stabilito che in un'operazione di *merger leveraged buyout* gli interessi passivi relativi all'indebitamento originato per l'acquisto della società “*target*” non sono deducibili e deve essere verificato il rispetto del principio di inerenza con riferimento alle attività economiche in concreto svolte dalla società veicolo. Secondo l'A., l'addotta violazione del principio di inerenza degli oneri finanziari scaturenti dall'operazione di acquisizione della partecipazione, stante la stretta correlazione fra gli interessi passivi e l'operazione di MLBO fa sorgere nuovi dubbi che la giurisprudenza recente aveva, invece, risolto. La conclusione cui perviene la sentenza non può essere condivisa. Infatti, se la struttura dell'operazione *leveraged buyout* prevede l'indebitamento della *target*, significa che tale situazione è lecita per l'ordinamento e ha trovato formale riconoscimento (cfr. art. 2501-*bis* c.c.). Il legislatore fiscale, pur non disciplinando espressamente la materia, ha introdotto limiti sia alla deducibilità degli interessi passivi in generale, sia per l'operazione di fusione. Se a ciò si aggiunge il meccanismo premiante dell'ACE, volto ad incentivare la capitalizzazione delle imprese, si può affermare che l'operazione, nel suo insieme, trova comunque nell'ordinamento tributario ineludibili regole di riferimento.

Ma se l'operazione è lecita, l'inerenza del debito e quindi degli oneri finanziari è un corollario indefettibile connesso proprio alla tecnica di acquisto della partecipazione da parte della società veicolo. Infatti, il debito è funzionale e connesso all'acquisizione della società *target* e la successiva operazione di fusione è prevista fin dalla fase di pianificazione dell'operazione complessiva ed imposta, di norma, dagli stessi finanziatori poiché sono i flussi di cassa originati dalla società *target* che permettono il rimborso del debito. Il concetto di inerenza va riferito al complesso dell'attività d'impresa e non ad un singolo componente positivo di reddito. L'acquisto di una partecipazione, con finalità di realizzare un'operazione di MLBO, è un'attività economica in quanto con l'operazione nel suo complesso si raggiungono obiettivi legittimati dal codice civile e dal punto di vista economico modifiche sostanziali nelle strutture aziendali che permettono di raggiungere potenziali di crescita non sfruttati. Secondo l'A., la liceità dell'operazione scaturisce dalle valide ragioni economico-finanziarie ed il riflesso fiscale della deduzione degli interessi passivi è una conseguenza del tutto fisiologica, peraltro disciplinata dall'ordinamento (cfr. art. 96 del TUIR). (FDA)

**“Indeducibilità dei costi *black list* e clausole convenzionali di non discriminazione”** di G. ROLLE, in Fisc. comm. Int. 2/2014, pag. 13.

L'articolo prende spunto dalla Sentenza del 13 dicembre 2012 nella quale la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha affrontato la delicata questione, da tempo sollevata dalla dottrina, relativa al conflitto tra la disciplina italiana sulla deducibilità dei costi derivanti da operazioni con Paesi a regime fiscale privilegiato (art. 110, comma 10, TUIR), subordinata a onerose condizioni non previste per i rapporti con soggetti residenti in Italia, e le convenzioni stipulate con alcuni di detti Paesi che, in merito alla deducibilità dei costi, vietano ogni discriminazione. Questo genere di discrasia trova tradizionalmente soluzione in favore della norma convenzionale ed in base al criterio di specialità. La citata sentenza ha affermato che “*le disposizioni contenute in una Convenzione internazionale, in quanto destinate a disciplinare in via*

*esclusiva i rapporti tra soggetti appartenenti ad uno Stato estero ed i soggetti appartenenti allo Stato Italiano, ovvero i rapporti tra uno stato Estero e l'Italia, assumono rilievo rispetto alle normative nazionali quali, nel caso in esame, il TUIR". In tema di costi black list, tuttavia, non si può trascurare di considerare che le norme in conflitto (convenzioni, legge ordinaria, regolamenti attuativi) si pongono in una precisa relazione gerarchica (tracciata dall'art. 117, comma 1, della Costituzione e dell'art. 4 delle preleggi) suscettibile di dare in ogni caso prevalenza alla regola di non discriminazione. (EF)*

**“La fusione inversa – Una costruzione contabile pericolosa”** di A. WEISZ, in Boll. Trib. 2/2014, pag. 93.

L'A. mette in discussione l'impostazione contabile e fiscale della fusione cd. inversa (quando la partecipata incorpora la partecipante) riguardante le società che non applicano i principi contabili internazionali. In particolare, viene criticata l'impostazione contabile data dall'OIC 4 (riguardante le operazioni di fusione e scissione) del gennaio 2007, in quanto non conforme alle disposizioni legislative civilistiche che regolano la materia, e che, pertanto, non può influire sulle disposizioni tributarie che regolano la fusione. Su tali presupposti, secondo l'A. non sono condivisibili le conclusioni raggiunte dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione 27 aprile 2009, n. 111/E con la quale è stata consentita l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 176, comma 2-ter, del TUIR per ottenere il riconoscimento fiscale maggiori valori iscritti dei beni della incorporante (anziché dell'incorporata), revocando la precedente risoluzione n. 46/E del 24 febbraio 2009. (FDA)

### **Prassi Amministrativa**

**IRES – ACE – Chiarimenti – Art. 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 211, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 e Decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 14 marzo 2012.**

Circ. Agenzia delle Entrate 23 maggio 2014, n. 12/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La circolare fornisce una serie di precisazioni in ordine all'applicazione della deduzione ACE pari al 3% nel 2013, da applicarsi agli incrementi patrimoniali dei soggetti IRES o del patrimonio netto contabile dei soggetti IRPEF.

Con riferimento al presupposto soggettivo, l'Agenzia precisa che sono ammesse all'agevolazione anche le società che hanno trasferito la sede in Italia (a decorrere dal primo periodo d'imposta in cui esse si considerano fiscalmente residenti in Italia) e le società in procedura concorsuale, ma solo se la procedura stessa è finalizzata alla continuazione dell'attività.

Relativamente alle modalità di calcolo dell'ACE, secondo la circolare l'utilizzo dell'agevolazione ad abbattimento del reddito effettivamente prodotto (ridotto delle perdite pregresse) sarebbe obbligatorio e, conseguentemente, la parte non utilizzata non potrebbe essere riportata ai periodi d'imposta successivi; viene, inoltre, confermato il fatto per cui l'ACE riduce il reddito minimo delle società di comodo anche se questo è superiore a quello effettivo e quelle per cui se la società ha un periodo d'imposta inferiore all'anno solare, anche l'incremento di capitale proprio deve essere ragguagliato di conseguenza.

Con riguardo all'esclusione dalla base ACE dei conferimenti effettuati a favore di altre società del gruppo (esclusione che grava sul soggetto conferente), l'Agenzia precisa (e si tratta di un'interpretazione innovativa) che essa opera solo ed esclusivamente se il conferente ha a sua volta beneficiato di un aumento di capitale (o di capitalizzazioni ritenute equivalenti, quali la conversione di obbligazioni); se, invece, il conferimento è stato possibile grazie al *cash flow* derivante dall'accantonamento di utili, la clausola antiabuso non opera, anche se occorre presentare istanza di disapplicazione.

Da ultimo, l'Agenzia conferma che la disciplina antielusiva non può essere attivata se vengono acquistate aziende o partecipazioni da società del gruppo non residenti, non essendovi rischi di

proliferazione della base ACE se il cedente è estero e la cessione non rientra in un più ampio disegno finalizzato all'eventuale elusione delle norme. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Giustizia CE

**IRES – Libertà di stabilimento – Libera circolazione dei capitali – Artt. 63 TFUE e 65 TFUE – Disparità di trattamento tra i dividendi versati a fondi di investimento residenti e non residenti – Esclusione dell'esenzione fiscale – Restrizione non giustificata.**

Corte di Giust. CE, I sez. 10 aprile 2014, n. C-190/12,

Un regime fiscale differenziato dei dividendi versati a fondi di investimento residenti e non residenti è in contrasto con la libera circolazione dei capitali.

## REDDITI DI CAPITALE

### Dottrina

**“Il contenzioso sulle sanzioni relative al monitoraggio fiscale”** di A. BULLO e F. DOMINICI, ne Il fisco 47-48/2013, fasc. n. 1, pag. 7300.

A seguito della promulgazione della Legge Europea per il 2013 (L. n. 97 del 2013) sono sorti dubbi in merito alla compilazione del modulo RW del Modello UNICO riguardante le consistenze di investimenti detenuti all'estero e di attività estere di natura finanziaria. Per effetto della novella oltre alle persone fisiche, agli enti non commerciali, alle società semplici ed alle associazioni equiparate ai sensi dell'art. 5 TUIR, residenti in Italia, sono oggi obbligati alla dichiarazione anche i titolari effettivi.

La novella ha previsto la sanzione dal 3% al 15% dell'ammontare degli importi non dichiarati e l'eliminazione della sanzione della confisca per equivalente. Per l'omissione della presentazione del modulo RW le sanzioni sono raddoppiate nel caso in cui le attività finanziarie oggetto di dichiarazione, siano detenute in paesi e territori a fiscalità privilegiata.

Per il principio del *favor rei* le nuove e meno gravose sanzioni dovrebbero applicarsi anche a fattispecie contestate e non definite alla data di entrata in vigore della nuova normativa (4 settembre 2013).

In merito all'opposizione all'atto di contestazione si ritiene che trattandosi di sanzioni tributarie regolate dagli artt. 16 e 20 del D. Lgs. n. 472 del 1997 siano applicabili le disposizioni in tema di notificazione dell'atto di contestazione entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione cui si riferisce la violazione.

Gli uffici dell'Amministrazione finanziaria ritengono peraltro che in base all'art. 12, comma 2-*ter*, del D.L. n. 78 del 2009 valga il raddoppio dei termini di accertamento di cui al citato art. 20 per tutte le violazioni riguardanti il modulo RW, mentre per l'A. tale raddoppio dovrebbe valere esclusivamente a partire dalle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta 2010 e non anche alle precedenti in ossequio al principio di irretroattività delle norme previsto dallo Statuto dei diritti del Contribuente.

Secondo l'A. la sanzione prevista dall'art. 5, commi 4, 5 e 6, del D.L. n. 167 del 1990 non poteva nemmeno essere applicata alle violazioni commesse in vigenza della precedente normativa per via delle obiettive condizioni di incertezza che hanno caratterizzato per lungo tempo l'ambito di operatività della citata normativa.



Con riguardo alla mancata compilazione del quadro RW si ritiene che in assenza di danno per l'Erario la nuova sanzione dal 3 al 15% degli importi non dichiarati non debba trovare applicazione in quanto la violazione assumerebbe rilevanza unicamente formale. Ed in tal senso parrebbe deporre la sentenza della Corte di Cassazione 29 dicembre 2010, n. 26298 in tema di sanzione ex art. 8, comma 3-bis, del D. Lgs. n. 471 del 1997 per inosservanza delle disposizioni contenute nell'art. 110, comma 11, Tuir.

Da ultimo si affronta il tema della utilizzabilità dei dati bancari raccolti nell'ambito di rogatorie internazionali quali mezzi di prova nel processo tributario. In molte convenzioni internazionali in tema di cooperazione giudiziaria è contenuto il principio di specialità che impone allo Stato richiedente di non utilizzare le informazioni, gli atti e i documenti trasmessi, per fini diversi da quelli indicati nella domanda. Ciò comporta che l'acquisizione di informazioni bancarie internazionali tramite supposte violazioni penali, rende dette informazioni inutilizzabili nel processo tributario in cui la contestazione afferente il quadro RW afferisce ad una violazione di natura amministrativa. (AF)

**“I nuovi adempimenti dei sostituti di imposta dopo la riforma del monitoraggio fiscale”** di D. LIBURDI, ne Il fisco 8/2014, pag. 729.

Alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013, l'A. esamina i lineamenti della riforma al sistema del monitoraggio fiscale contenuta nella L. n. 97 del 2013 con particolare riguardo alle disposizioni che impongono nuovi obblighi in capo agli intermediari finanziari, soffermandosi sulla riscrittura dell'art. 4 del D.L. n. 167 del 1990 con il quale è stato generalizzato l'obbligo di prelievo sui flussi finanziari in entrata in relazione a fattispecie finora escluse. Secondo l'A., corollario di tale principio è la necessità di evidenziare all'intermediario le fattispecie che, seppur rappresentativi di flussi esteri, non assumono rilevanza reddituale. (FDA)

\*\*\*\*\*

L'obbligo generalizzato di ritenuta sui flussi provenienti dall'estero, previsto dal comma 2 dell'art. 4 del D.L. n. 167 del 2000 risultante dopo le modifiche introdotte dalla L. n. 97 del 2013, è stato abrogato dall'art. 4, comma 2, del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, ponendo fine alle problematiche evidenziare dall'A.

**“La sospensione della ritenuta sui bonifici esteri”** di M. PIAZZA, in Corr. Trib. 14/2014, pag. 1061.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 19 febbraio 2014, prot. 2014/24663, ha stabilito che la decorrenza del nuovo regime di applicazione delle ritenute in ingresso sui proventi derivanti da investimento all'estero e dalle attività finanziarie estere, nel caso in cui, nella riscossione, intervengano intermediari finanziari italiani si applica a decorrere dal 1° luglio 2014 anziché dal 1° gennaio 2014.

La ritenuta d'acconto del 20% è stata introdotta dall'art. 4, comma 2, del D.L. n. 167/1990 come modificato dall'art. 9 della Legge n. 97 del 2013 e dalla circolare n. 38/E del 2013, par. 2. L'art. 4, comma 2, è diviso in due parti: la prima prevede che gli intermediari finanziari applichino le ritenute e le imposte sostitutive sui proventi degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria se intervengono nella riscossione dei proventi a prescindere dal formale incasso e indipendentemente dal fatto che i titoli o le attività finanziarie siano collocati in Italia o meno; la seconda introduce la ritenuta d'acconto del 20% sui redditi di capitale e diversi di fonte estera, prima non soggetti a ritenuta.

Se il contribuente attesta, con autocertificazione in forma libera, che i proventi non rientrano tra i redditi di capitale e diversi di fonte estera, l'intermediario non è tenuto ad operare la ritenuta.

In termini più generali si sottolinea come a prescindere dalle disposizioni del comma 2 dell'art. 4 citato, comunque l'intermediario è tenuto all'effettuazione della ritenuta o all'applicazione dell'imposta sostitutiva in molteplici casi elencati, ma si tratta di proventi di natura finanziaria che sono generalmente regolati nell'ambito di rapporti di custodia amministrazione o gestione intrattenuti dal cliente con l'intermediario. Nel caso del comma 2 in argomento, invece, può accadere che l'intermediario non solo non abbia in custodia, amministrazione o gestione le attività estere o detenute all'estero produttive del reddito, ma non abbia neppure ricevuto dal cliente o dal

debitore del provento alcun incarico al pagamento o riscossione del provento, pur tuttavia, intervenga nella riscossione accreditando sul conto del cliente un flusso comprendente il reddito imponibile soggetto alla ritenuta.

La circostanza è nota all'Amministrazione finanziaria che nella circolare n. 45/E del 2010 illustrando gli obblighi di compilazione del quadro RW ha previsto che solo se la causale dell'ordine di pagamento è analitica, l'intermediario può essere considerato un soggetto che interviene nella riscossione. Nella circolare 38/E del 2013 ha precisato altresì che il contribuente è tenuto a fornire all'intermediario che interviene nella riscossione ogni informazione utile ad individuare la natura reddituale delle somme e che il contribuente deve partecipare attivamente al procedimento di accertamento del tributo dovuto ai sensi dell'art. 64 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Gli obblighi a carico dell'intermediario di cui all'art. 4, comma 2, citato si applicano anche in relazione ai proventi derivanti dal riscatto di polizze di assicurazione non collocate in Italia in quanto stipulate con compagnie di assicurazione estere che non operano nel nostro territorio in regime di libera prestazione di servizi.

In base alle istruzioni al modello 770/2012 per il 2011 – Quadro SP, dal 2012 per i proventi dei fondi immobiliari emessi da soggetti non residenti in Italia, i soggetti residenti intervenuti nel pagamento dei proventi, la negoziazione o il riacquisto dei titoli o certificati devono operare la ritenuta anche in assenza di specifico incarico da parte dell'emittente ad effettuare il pagamento dei proventi.

Per gli altri titoli e certificati atipici, anche se non collocati in Italia, la ritenuta è operata dai soggetti che hanno ricevuto il mandato da parte dell'emittente per il pagamento dei proventi, la negoziazione o il riacquisto dei titoli o certificati.

Con la legge n. 97 del 2013 è stato modificato, a decorrere dal 4 settembre 2013, l'art. 8 del D.L. n. 512 del 1983 introducendo l'obbligo di effettuazione della ritenuta da parte dei soggetti residenti che intervengono nella riscossione dei proventi e non più, quindi, dei soggetti residenti incaricati che intervengono nel pagamento dei proventi. L'attenzione si sposta cioè dall'intermediario vicino all'emittente a quello vicino al contribuente.

L'A. conclude la trattazione con una tabella che riepiloga l'individuazione dei soggetti tenuti ad operare la ritenuta alla fonte sui proventi dei titoli atipici esteri nel corso del 2013. (AF)

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**“Rivalutazione dei beni d'impresa: questione controversa e interrelazioni con il riallineamento dei valori”**, di F. BAVA, G. GAVELLI, in Corr. Trib. 13/2014, pag. 975.

Gli AA. nel trattare la rivalutazione dei beni di impresa prevista dalla Legge di stabilità per il 2014 affermano che la stessa, pur riprendendo la disciplina delle precedenti leggi di rivalutazione monetaria, presenta alcuni aspetti critici che originano dubbi interpretativi. Ad esempio, affermando l'AdE, nel corso di un recente incontro con la stampa specializzata tenutosi lo scorso 30 gennaio, che non è possibile rivalutare i beni di impresa ai soli fini civilistici, non ha indicato le eventuali conseguenze fiscali per chi rivaluta ma non versa l'imposta e non richiede, pertanto, il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti (che è da stabilire se andrebbero qualificati come plusvalenze iscritte o se originerebbero l'iscrizione a ruolo dell'imposta sostitutiva non versata). Secondo una prima tesi, sostenuta da Assonime nelle circolari n. 13/2001 e n. 52/2001, l'efficacia ai fini fiscali si perfezionerebbe con l'iscrizione in bilancio dei maggiori valori e, pertanto, l'AdE potrebbe richiedere l'imposta sostitutiva non versata (oltre agli interessi) e le sanzioni del 30% per omesso versamento. Una seconda tesi, supportata dalla stessa AdE con la risoluzione n. 362/2005 e con la circolare n. 11/2009, stabilisce che la rivalutazione si perfeziona con l'indicazione nel modello UNICO dei maggiori valori iscritti e della maggiore imposta sostitutiva. Considerato che la rivalutazione dei beni deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa

categoria omogenea, l'Agenzia delle entrate ha affermato nella circolare n. 57/E del 2001 che, se l'impresa procede alla rivalutazione senza considerare alcuni beni appartenenti alla medesima categoria omogenea, vengono disconosciuti gli effetti fiscali della rivalutazione per tutti gli altri beni appartenenti alla medesima categoria omogenea, con relativo recupero a tassazione dei maggiori ammortamenti effettuati o delle minori plusvalenze o maggiori minusvalenze dichiarate e applicazione delle ordinarie sanzioni previste nell'ipotesi di infedele dichiarazione. La quota di imposta sostitutiva versata inutilmente verrebbe, in tale ipotesi, riconosciuta a credito. La circolare n. 18/E del 2006 ha poi previsto che il contribuente possa impedire la caducazione degli effetti della rivalutazione sui beni rimanenti versando, anche in sede di accertamento, l'imposta sostitutiva riferibile al bene illegittimamente escluso, maggiorata di sanzioni ed interessi previsti per legge. Alcune importanti riflessioni riguardano, inoltre, la distribuibilità della riserva, ossia il "saldo attivo" che si origina dalla rivalutazione, sotto il profilo civilistico. Sulla legittimità teorica di tale distribuibilità non si dovrebbero nutrire, ad avviso degli AA., eccessivi dubbi, ma numerose perplessità sorgono sulla possibilità che nella pratica ciò possa avvenire senza alcuna conseguenza su chi la realizza. Infine, alla luce di quanto appena detto e considerato che la legge di stabilità 2014 ha previsto anche la possibilità di riallineare i valori civili e fiscali dei beni, gli AA. si sono interrogati su quale potrebbe essere la ragione che può indurre ad optare per il riallineamento, considerato che il costo dell'affrancamento è decisamente superiore (16% in caso di beni ammortizzabili) a quello del 2008. La motivazione risiede nel fatto che il riallineamento non richiede il rispetto del principio di rivalutare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea; è cioè possibile, a differenza della rivalutazione, riallineare un singolo bene. Si può così decidere di rivalutare soltanto i singoli beni che, nell'ambito di una medesima categoria omogenea, sono destinati ad essere ceduti. (EF)

**“Le risposte dell'Agenzia delle entrate sulla deducibilità dell'IMU pagata per gli immobili strumentali”** di A. TREVISANI, in Corr. Trib. 11/2014, pag. 841.

La legge di stabilità 2014 ha stabilito la deducibilità, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013, dal reddito di impresa e di lavoro autonomo, nella misura del 20%, dell'IMU relativa agli immobili strumentali.

Limitatamente, inoltre, al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 l'aliquota di deducibilità è elevata al 30%.

L'imposta resta, però, totalmente indeducibile ai fini IRAP.

La deducibilità dell'IMU al 20% a regime ed al 30% per il solo 2013 produce per i soggetti IRES un risparmio d'imposta pari al 30% dell'aliquota ordinaria del 27.5% applicata all'ammontare dell'IMU pagata nel corso del periodo di imposta.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che non è ammessa la deducibilità neppure parziale, dell'IMU corrisposta in relazione ad immobili ad utilizzo promiscuo, disciplinati per l'attività d'impresa dall'art. 64, comma 2, TUIR.

Per le società immobiliari dovrebbe essere riconosciuta la deducibilità dell'IMU versata in relazione agli immobili strumentali per natura.

L'Agenzia ha altresì precisato che l'eventuale IMU relativa a periodi d'imposta pregressi a quello in corso al 31 dicembre 2013 anche se versata successivamente, non risulta deducibile. Tale scelta, anche se non in linea con precedenti documenti di prassi, risponde, però, ad un principio generale di equità. Ammettere la deducibilità di versamenti IMU tardivi avrebbe comportato una disparità di trattamento, penalizzando i soggetti che hanno eseguito tempestivamente il pagamento. L'Agenzia, riconosce, però che il trattamento riservato ai tardivi versamenti relativi al 2012 rappresenta, comunque, un'eccezione e che l'eventuale IMU 2013 versata tardivamente nel 2014, pur costituendo un costo di competenza del 2013, in assenza di pagamento, è deducibile nel 2014, anno in cui è stata versata. (EM)

## **Giurisprudenza**

## Corte di Cassazione

**Redditi di impresa – Base imponibile – Determinazione – Art. 101 (ex 66), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Perdite su crediti – Deduzione – Condizioni.**

**Imposte sui redditi – Reddito di impresa – Base imponibile – Determinazione – Art. 10 (ex 75), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Componenti negativi – inerenza – Onere della prova – Fattispecie – Amministratori di società – Compensi.**

Cass., sez. trib. 7 marzo 2014, n. 5349, ne Il fisco 14/2014, pag. 1383.

In tema di imposte sui redditi, non è necessario, al fine di ritenere deducibili le perdite sui crediti quali componenti negative del reddito d'impresa, che il creditore fornisca la prova di essersi positivamente attivato per conseguire una dichiarazione giudiziale dell'insolvenza del debitore e, quindi, l'assoggettamento di costui ad una procedura concorsuale, essendo sufficiente che tali perdite risultino documentate in modo certo e preciso con accertamento in fatto riservato al giudice di merito.

In materia di accertamento dei redditi d'impresa costituisce principio consolidato che l'onere di dimostrare l'esistenza dei fatti che determinano la sussistenza di costi ed oneri deducibili nonché la presenza dei requisiti previsti dal TUIR spetta al contribuente.

L'approvazione del bilancio contenente la posta relativa ai compensi degli amministratori non è idonea a configurare la specifica delibera richiesta dall'art. 2389 c.c., salvo che un'assemblea convocata solo per l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, non abbia espressamente discusso e approvato la proposta di determinazione dei compensi degli amministratori.

## Commissioni tributarie di merito

**Redditi di impresa – Oneri per servizi infragruppo – Deducibilità se inerenti e documentati.**

Comm. Trib. reg. della Valle d'Aosta, sez. I, 4 novembre 2013, n. 24/1/13, Guida norm. 65/2014, pag. 9.

Gli oneri riconducibili a un *cost sharing agreement* sono deducibili dal reddito d'impresa se la relativa inerenza è dimostrata da un'adeguata documentazione probatoria.

## **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

### **Dottrina**

**“L'addizionale IRPEF del 10% per i dipendenti del settore finanziario nel caso delle holding industriali”** di R. BERGANTINO e B. CIAPPINA, in Corr. Trib. 13/2014, pag. 1038.

Gli AA. commentano l'art. 33 del D.L. n. 78/2010 che ha introdotto un'addizionale IRPEF del 10% sugli emolumenti variabili (“*bonus*” e “*stock option*”) percepiti dai lavoratori dipendenti e assimilati del settore finanziario. In assenza di una definizione normativa precisa sulla locuzione “settore finanziario”, l'Agenzia delle entrate ha ricompreso nel novero dei soggetti che operano nel settore finanziario, oltre alle SGR, SIM, intermediari finanziari, gli istituti di moneta elettronica e le società esercenti attività finanziarie, anche le *holding* industriali. Secondo gli AA. l'inclusione delle *holding* di partecipazioni industriali tra i soggetti del settore finanziario, oltre a non essere coerente con l'intento del legislatore, comporterebbe la tassazione aggiuntiva sulla retribuzione variabile di soggetti che non hanno alcun potere di influenzare i mercati finanziari con una evidente lesione del principio di legalità del prelievo tributario. Ritengono quindi, alla luce della definizione di attività finanziaria fornita dal D.Lgs. n. 169/2012 e della disamina che la dottrina ha svolto sull'argomento,

di poter escludere le *holding* industriali dal novero dei soggetti finanziari destinatari dell'applicazione dell'addizionale IRPEF del 10%, in considerazione del fatto che dal 2010 esse non sono più disciplinate dal Testo Unico bancario, oltre che per le differenze di redazione del bilancio e di calcolo degli interessi passivi. (SG)

**“Il distacco dei lavoratori all'estero”** di S. MATTIA e F. VINCENTI, ne Il fisco 11/2014, pag. 1031.

L'articolo illustra la disciplina fiscale del trasferimento dei lavoratori all'estero, precisando che l'invio in missione all'estero di personale dipendente può essere realizzato attraverso l'utilizzo della trasferta o del distacco.

Diverso è il caso dei cd. lavoratori “frontalieri” che sono coloro che prestano lavoro all'estero in zone di frontiera o in altri paesi limitrofi, recandovisi quotidianamente. I redditi di quest'ultimi concorrono a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente 6.700 euro.

La legge di stabilità del 2014 ha confermato la predetta soglia di esenzione prevedendola non più come una norma a tempo, ma a regime, a partire dal periodo di imposta 2014.

Viene chiarito che il distacco si distingue dalla trasferta perché, pur realizzando, come la trasferta un mutamento temporaneo del luogo di esecuzione della prestazione lavorativa, determina sulla base di una specifica previsione normativa, una delega strutturata ad un altro datore di lavoro dell'esercizio del potere di direzione nei confronti del prestatore di lavoro.

La normativa di riferimento in materia di trasferta è quella contenuta nell'art. 51, comma 5, TUIR che identifica i limiti entro cui è possibile usufruire di un beneficio fiscale e contributivo (indennità di trasferta) in merito alle somme erogate a tale titolo (indennità di trasferta).

La normativa di riferimento in materia di distacco è invece quella contenuta nell'art. 30 del D.Lgs. n. 276/2003 e nell'art. 2 del D.Lgs. n. 72/2000 ed è riferibile anche ai distacchi che si realizzano in ambito internazionale.

In caso di distacco il datore di lavoro rimane titolare e responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore, mentre il potere direttivo può essere temporaneamente delegato ad altro datore di lavoro.

L'art.15 del Modello OCSE prevede l'imponibilità dei redditi di lavoro dipendente nello Stato in cui viene esercitata l'attività di lavoro, secondo la legislazione di tale stato.

In deroga a tale principio generale, il paragrafo 2 prevede l'esenzione nello Stato in cui è svolta l'attività di lavoro dipendente e la tassazione nel solo Stato di residenza, qualora siano rispettate tre condizioni:

- 1) il beneficiario dei redditi deve soggiornare nello Stato in cui esercita l'attività di lavoro per un periodo (o per periodi) che non oltrepassa (oltrepassano) i 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato;
- 2) le remunerazioni vengono pagate da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente nello Stato nel quale viene svolta l'attività di lavoro;
- 3) le remunerazioni pagate da un datore di lavoro non residente nello Stato dove viene svolta l'attività non sono sostenute da una stabile organizzazione, o da una base fissa, che il datore di lavoro ha nello Stato in cui è svolta l'attività.

Nel caso in cui anche una sola delle predette condizioni non sia rispettata, trova applicazione la regola generale di tassazione.

Particolari condizioni agevolative, o esenzioni, possono comunque essere previste dai singoli Stati contraenti.

Il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definiti annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale (art. 8-*bis*, art. 51 TUIR).

Il metodo di calcolo del periodo di 183 giorni si basa sull'effettivo soggiorno. Non devono, invece, essere conteggiate le ferie e i periodi di interruzione dal lavoro trascorsi al di fuori dello Stato in cui il lavoro viene svolto, nonché i soggiorni relativi a spostamenti o movimenti al di fuori dello Stato in cui viene esercitata l'attività.

Qualora il lavoratore dipendente sia considerato residente in Italia ai fini fiscali, ma presti la propria attività lavorativa all'estero per meno di 183 giorni nell'arco di 12 mesi, non si applicherà la tassazione convenzionale di cui all'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, ma la tassazione sulla base della retribuzione effettivamente corrisposta.

L'esclusione dalla base imponibile trova applicazione soltanto per quei lavoratori dipendenti titolari di specifico contratto di lavoro che preveda in via esclusiva la prestazione del lavoro nello Stato estero, con esclusione dei lavoratori che si recano all'estero per comandi o missioni. (EM)

**“Profili giuslavoristici del distacco internazionale”** di S. MATTIA e P. SALAZAR, ne Il fisco 14/2014, pag. 1364.

Gli AA. esaminano la fattispecie del “distacco internazionale”, caratterizzata dall'invio all'estero di lavoratori assunti in Italia con contratto di lavoro subordinato. L'inquadramento della missione nell'ambito di un istituto tipico del rapporto di lavoro subordinato si qualifica, nell'ambito della legislazione speciale in materia, come il presupposto fondamentale per garantire al lavoratore trasferito all'estero l'applicazione delle tutele contrattuali, previdenziali e assicurative previste dalla legge italiana e dalle convenzioni internazionali.

In particolare, vengono esaminate le vigenti regole del diritto internazionale al fine di identificare la legge applicabile al contratto di lavoro. Infatti, il nuovo Regolamento 17.6.2008, n. 593, in vigore dal 17.12.2009, che ha sostituito la Convenzione di Roma del 1980 pur riproponendo sostanzialmente i medesimi principi, fermo restando il principio della libertà di scelta, ha riconosciuto che, in mancanza di scelta delle parti, l'identificazione della legge applicabile sia effettuata non solo avendo riguardo al Paese di esecuzione del lavoro, ma anche con riguardo al Paese “*a partire dal quale il lavoratore, in esecuzione del contratto, svolge abitualmente il suo lavoro*”. Ciò ha consentito di riconoscere l'applicabilità della legge del Paese con il quale il rapporto di lavoro risulta avere un minor collegamento, ma una più puntuale derivazione sotto il profilo sostanziale. La scelta di non applicare la legge italiana, tuttavia, deve risultare in modo espresso dalla comune volontà delle parti e, nei casi dubbi, resta applicabile il criterio della legislazione del Paese con il quale il contratto presenta un maggior collegamento. (SG)

**“Termination payments: commentario al modello OCSE pronto alle modifiche”** di P. SANTARELLI e C. QUARTANA, in Fisc. e comm. Int. 3/2014, pag. 10.

Gli AA. esaminano la bozza di discussione sul trattamento fiscale delle somme erogate a seguito di cessazione del rapporto di lavoro in ambito convenzionale (il testo definitivo del Commentario dovrebbe essere pubblicato a breve), pubblicato dalla Commissione per gli affari fiscali dell'OCSE (CFA), che offre lo spunto per una riflessione sui profili interpretativi ed applicativi della normativa domestica e sovranazionale in relazione al trattamento fiscale dei cd. “*termination payments*”. In particolare, in tema di redditi erogati in occasione della cessazione del rapporto di lavoro o successivamente, le indicazioni attualmente fornite dal Commentario al modello OCSE riguardano esclusivamente quei pagamenti che consistono in pensioni o remunerazioni ad esse similari, ignorando invece una serie di possibili pagamenti connessi all'interruzione del rapporto di lavoro (come i patti di non concorrenza, gli incentivi all'esodo, le indennità di licenziamento ecc.), non consentendo quindi di eliminare completamente i fenomeni di doppia imposizione o di doppia esenzione. Nell'attuale formulazione del Commentario, infatti, è rinvenibile una potenziale sovrapposizione tra l'art. 15 (che disciplina i redditi di lavoro dipendente) e l'art. 18 del modello OCSE (che disciplina le pensioni e le altre remunerazioni analoghe). Le modifiche al Commentario suggerite nella bozza di discussione consentono, da un lato, di individuare tredici tipologie di *termination payments* di uso comune, dall'altro, tendono a ridurre il margine di interpretazione da parte degli Stati membri sul contenuto dell'art.15. Secondo gli A.A., in ogni caso, per superare le difficoltà interpretative del corretto regime fiscale applicabile ai *termination payments*, non si può prescindere dall'analisi di molteplici fattori e fonti normative quali, ad esempio, la classificazione giuslavoristica dell'erogazione, il motivo dell'erogazione, la residenza fiscale del soggetto erogante e del lavoratore, prima, durante e dopo il pagamento dell'emolumento, le previsioni normative

contenute sia negli accordi internazionali stipulati dall'Italia che nel modello OCSE attualmente in vigore. (SG)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Redditi di lavoro dipendente – Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati – Credito di imposta per i lavoratori dipendenti e assimilati con reddito complessivo IRPEF non superiore a €26.000,00.**

Circ. Agenzia delle Entrate 28 aprile 2014, n. 8/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 riconosce un credito ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, la cui imposta lorda, determinata su detti redditi, sia di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro loro spettanti.

L'importo del credito è di € 640 per i possessori di reddito complessivo non superiore a € 24.000; in caso di superamento del predetto limite di € 24.000, il credito decresce fino ad azzerarsi al raggiungimento di un livello di reddito complessivo pari a €26.000.

Per aver diritto al credito è necessario che il contribuente sia titolare di un reddito complessivo per l'anno d'imposta 2014 non superiore a € 26.000.

Il reddito complessivo rilevante ai fini in esame è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze.

La Circolare chiarisce che i sostituti d'imposta, verificata la sussistenza delle relative condizioni, debbano riconoscere il *bonus* spettante, in aggiunta alle retribuzioni erogate, senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari, rapportandolo al periodo di lavoro nell'anno.

I sostituti d'imposta riconosceranno il credito spettante ai beneficiari a partire dalle retribuzioni erogate nel mese di maggio. Solo nella particolare ipotesi in cui ciò non sia possibile per ragioni esclusivamente tecniche legate alle procedure di pagamento delle retribuzioni, i sostituti riconosceranno il credito a partire dalle retribuzioni erogate nel successivo mese di giugno, ferma restando la ripartizione dell'intero importo del credito spettante tra le retribuzioni dell'anno 2014.

Fermo restando che i sostituti d'imposta devono riconoscere in via automatica il credito in base alle informazioni in loro possesso, i contribuenti che non hanno i presupposti per il riconoscimento del beneficio, ad esempio perché titolari di un reddito complessivo superiore a € 26.000 derivante da redditi diversi da quelli erogati dal sostituto d'imposta, sono tenuti a darne comunicazione al sostituto d'imposta il quale potrà recuperare il credito eventualmente erogato dagli emolumenti corrisposti nei periodi di paga successivi a quello nel quale è resa la comunicazione e, comunque, entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

Il credito "non concorre alla formazione del reddito" e, quindi, le somme incassate a tale titolo non sono imponibili ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionale e comunale.

Non costituendo retribuzione per il percettore, i crediti non incidono sul calcolo dell'imposta regionale sulle attività produttive dei soggetti eroganti. (EM)

#### **Sostituti d'imposta – Credito per i lavoratori dipendenti e assimilati con reddito complessivo IRPEF non superiore a € 26.000,00 – Istituzione del codice tributo per il recupero da parte dei sostituti d'imposta delle somme erogate ai sensi dell'art. 1 del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66, mediante il modello di pagamento F24.**

Ris. Agenzia delle Entrate 7 maggio 2014, n. 48/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'Agenzia ha istituito il codice tributo 1655 che dovrà essere utilizzato dai sostituti d'imposta per recuperare il bonus di 80€ corrisposto mensilmente in busta paga ai lavoratori dipendenti e assimilati con un reddito complessivo IRPEF non superiore a 26.000,00, compilando i campi "mese rif." e "anno di rif." rispettivamente con il mese e l'anno in cui è avvenuta l'erogazione del bonus. (EM)

## **Reddito di lavoro dipendente – Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati – Ulteriori chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 14 maggio 2014, n. 9/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La circolare fornisce ulteriori chiarimenti su varie questioni concernenti i soggetti beneficiari, l'applicazione del credito da parte dei sostituti d'imposta, il recupero del credito erogato e il coordinamento con altre misure agevolative.

- Soggetti non residenti: il credito deve essere erogato anche a lavoratori non residenti fiscalmente in Italia al ricorrere dei presupposti stabiliti dal comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR. Il credito non spetta comunque, nell'ipotesi in cui il reddito di lavoro non sia imponibile in Italia per effetto dell'applicazione di convenzioni contro le doppie imposizioni o di altri accordi internazionali.
- Computo del periodo di lavoro: il credito non spetta nella particolare ipotesi di aspettativa non retribuita. Per cui, dai giorni per cui spetta il credito vanno sottratti i giorni per i quali non spetta alcun reddito, come in caso di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegni, mentre nessuna riduzione delle detrazioni va effettuata in caso di particolari modalità di articolazione dell'orario di lavoro, quali il *part time* verticale o orizzontale.
- Calcolo del credito e precedenti rapporti di lavoro: in caso di assunzione nel corso del 2014 di un lavoratore che abbia intrattenuto un precedente rapporto di lavoro nel medesimo anno, se l'interessato consegna il CUD al nuovo datore di lavoro, quest'ultimo dovrà tenere conto dei dati ivi esposti per calcolare la spettanza del credito e il relativo importo. Se il nuovo assunto non produce il CUD relativo al precedente rapporto di lavoro il sostituto d'imposta è tenuto a determinare la spettanza del credito e il relativo importo sulla base dei soli dati reddituali a propria disposizione, fermo restando che il nuovo assunto è tenuto a comunicare al sostituto stesso di non avere i presupposti per il riconoscimento del credito.
- Rapporti di lavoro contestuali: nei casi in cui un soggetto sia titolare di redditi di lavoro derivanti da più rapporti di lavoro contestuali che isolatamente considerati danno diritto al credito, ma l'importo del reddito complessivamente derivante dai rapporti in essere ecceda quello massimo previsto dal comma 1-bis dell'art.13 del TUIR, non sussiste il presupposto per il riconoscimento del credito e il lavoratore è tenuto a comunicare detta circostanza ai sostituti d'imposta. Questi ultimi, sulla base della comunicazione ricevuta, non riconosceranno il credito.

Nella diversa ipotesi in cui l'importo del reddito complessivamente derivante dai rapporti in essere non ecceda quello massimo previsto dal comma 1-*bis* dell'art. 13 del TUIR, sussiste il presupposto per il riconoscimento del credito e il lavoratore è tenuto a chiedere a uno dei due sostituti d'imposta di non riconoscere il credito. In tal modo, il credito sarà riconosciuto da un solo sostituto d'imposta.

- Ricalcolo delle condizioni di spettanza del credito: il sostituto d'imposta, a fronte di variazioni del reddito o delle detrazioni riferite alle somme e valori che il sostituto stesso corrisponderà durante l'anno, nonché a fronte dei dati di cui entra in possesso, potrà effettuare il ricalcolo del credito spettante e recuperarlo nei periodi di paga successivi a quello di erogazione del credito, anche prima del conguaglio di fine anno o di fine rapporto.
- Redditi assoggettati a cedolare secca: devono essere considerati nella determinazione del reddito complessivo rilevante ai fini della verifica della spettanza del credito di cui al comma 1-*bis* dell'art. 13 del TUIR. (EM)

### **Giurisprudenza**

#### **Redditi di lavoro dipendente – Trasfertisti – Non necessaria la continuità dell'erogazione della maggiore retribuzione.**

Cass., sez. lav. 7 ottobre 2013, n. 22796, in Corr. Trib. 8/2014, pag. 613.



L'art. 51, comma 6, del TUIR, relativo alla disciplina fiscale delle indennità e maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, non richiede per la sua applicazione che le indennità e le maggiorazioni ivi previste siano corrisposte in maniera fissa e continuativa, anche indipendentemente dall'effettuazione della trasferta e dal tipo di essa. Infatti, la norma indica come eventuale tale rigida continuità, mentre concentra il proprio nucleo precettivo maggiormente significativo, in rapporto a quello del precedente comma, nel dato relativo ad un'erogazione corrispettiva dell'obbligo contrattuale assunto dal dipendente di espletare normalmente le proprie attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi e quindi al di fuori di una qualsiasi sede di lavoro prestabilita. Sede di lavoro, per l'appunto, e non mera sede di assunzione o, comunque, luogo in cui il dipendente non è chiamato a svolgere normalmente la propria attività lavorativa e costituente sostanzialmente mero riferimento per la gestione burocratica del rapporto di lavoro ovvero per l'esecuzione di compiti preparatori rispetto alle mansioni svolte.

**Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) – Incentivo all'esodo – Art. 19 (ex 17), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Regime impositivo – Agevolazione – Diritto comunitario – Incompatibilità – Effetti.**

Cass., sez. VI civ. 30 gennaio 2014, n. 2032, ne Il fisco 9/2014, pag. 881.

Il giudice nazionale è tenuto a disapplicare qualsiasi disposizione discriminatoria, applicando ai componenti della categoria sfavorita lo stesso regime riservato alle persone dell'altra categoria, e dunque la disposizione di cui all'art. 19, comma 4-bis (già art. 17) del TUIR va applicata estendendo agli uomini la medesima disciplina prevista per le donne e, quindi, applicando anche agli uomini di età compresa tra i 50 e i 55 anni il dimezzamento dell'aliquota sulla tassazione dell'incentivo all'esodo.

Commissioni tributarie di merito

**Accantonamento del trattamento di fine mandato – Non rilevano le disposizioni legislative applicabili al trattamento di fine rapporto dei lavoratori subordinati.**

Comm. Trib. reg. di Milano, sez. 22, 29 novembre 2013, n. 132/22/13, in Le Società 2/2014, pag. 245.

Per gli accantonamenti del trattato di fine mandato (TFM) non esiste una specifica previsione legislativa concernente i parametri di determinazione dell'indennità e, conseguentemente dei relativi accantonamenti annuali, e, quindi, occorre ritenere che questi siano deducibili in conformità alle previsioni contenute negli atti costitutivi del diritto, quali le deliberazioni assembleari.

**REDDITI DIVERSI**

**Dottrina**

**“La rivalutazione delle partecipazioni non quotate: compensazione dell'imposta e questioni aperte”** di G. ANDREANI, I. AVANZINI, in Corr. Trib. 11/2014, pag. 859.

Nell'articolo vengono trattati alcuni aspetti relativi all'agevolazione fiscale, reintrodotta dalla Legge di stabilità 2014, che consente di rivalutare le partecipazioni, non detenute nell'esercizio d'impresa, possedute al 1° gennaio 2014, in base ad una relazione di stima da redigere e asseverare entro il 30 giugno 2014. In particolare, è stato chiarito che l'imposta sostitutiva può essere compensata con quella versata in dipendenza di precedenti rivalutazioni delle medesime partecipazioni, ma

nonostante tali disposizioni trovino applicazione da oltre un decennio, alcuni profili della sua disciplina restano tuttora controversi. Più in dettaglio, tali aspetti riguardano l'efficacia della rivalutazione, la determinazione dei valori delle partecipazioni acquisiti per effetto dell'esercizio dei diritti di opzione, delle partecipazioni acquisite per successione e di quelle discendenti da scissione di società. In merito all'efficacia della rivalutazione, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 35/2004, ha precisato che essa è subordinata al pagamento dell'imposta sostitutiva entro il termine di scadenza stabilito dalla legge. Tuttavia, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, si è affermato che, affinché la rivalutazione abbia pienamente effetto, è sufficiente che la volontà di effettuarla emerga dalla dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente, con l'indicazione dei valori oggetto di rivalutazione e dell'importo dell'imposta sostitutiva. Nel caso di rivalutazione di partecipazioni non quotate già rivalutate in precedenza, il D.L. n. 70/2011 consentiva di detrarre, dall'imposta sostitutiva dovuta, quella precedentemente versata. Tale disposizione è applicabile anche alla nuova riapertura dei termini. La circolare n. 47/E del 2011 ha riconosciuto tale possibilità anche in relazione alle rate pendenti della procedura di rideterminazione del costo precedentemente vigente, ricalcolando l'importo delle stesse. Ove il contribuente non proceda alla compensazione, può chiedere il rimborso dell'imposta già versata entro 48 mesi dalla data del versamento. Per quanto concerne le partecipazioni cadute in successione dal 3 ottobre 2006, per effetto della reintroduzione dell'imposta di successione l'erede non può assumere quale valore fiscale della partecipazione il costo rivalutato dal *de cuius*, ma deve fare riferimento a quello indicato in dichiarazione di successione o al valore normale delle stesse, nel caso che siano esentate dall'imposta di successione. Il valore risultante dalla rideterminazione eseguita dal *de cuius*, può essere utilizzato, invece, con riferimento alle partecipazioni pervenute per successione nel periodo in cui tale imposta era stata abolita, cioè alle successioni aperte dal 25 ottobre 2001 al 2 ottobre 2006. Infine, in caso di scissione perfezionata successivamente al termine per la rivalutazione, non possono essere rivalutate le partecipazioni detenute nelle società beneficiarie, ma quelle della scissa, atteso l'effetto sostitutivo e non realizzativo generato dal concambio. In tale ipotesi, secondo l'AdE, il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni deve essere ripartito tra le società risultanti dalla scissione in base ai valori di patrimoni netti contabili trasferiti alle beneficiarie o rimasto alla scissa. La tesi dell'Agenzia, che appare sorretta soltanto da esigenze di praticità, non è da condividere, dovendosi invece preferire il diverso criterio secondo cui il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni (post rivalutazione) deve essere ripartito tra le società risultanti dalla scissione in base ai valori dei patrimoni netti economici trasferiti (o di quello rimasto alla scissa). (EF)

**“Rivalutazione delle partecipazioni: quali elusioni su una imposta volontaria?”** di V. PERRONE, R. LUPI, in Dial. Trib. 6/2013, pag. 608.

Nell'articolo in esame l'A. si sofferma sulla natura di “imposta volontaria” dell'affrancamento del valore delle partecipazioni societarie, non detenute nell'esercizio di impresa, reintrodotta dalla Legge di stabilità 2014. L'imposta volontaria sottende all'idea di uno scambio, previsto e incoraggiato dal legislatore, tra gettito immediato e risparmio fiscale futuro. Infatti, la *ratio* della rivalutazione corrisponde proprio ad un “prestito fiscale”, veicolato attraverso il versamento dell'imposta sostitutiva e la successiva “spendita” dei maggiori valori fiscalmente riconosciuti. Considerato che nei confronti di operazioni che utilizzano disposizioni convenienti per il contribuente contemplate ed esplicitamente approvate dal sistema non dovrebbe potersi formulare alcuna censura di elusività, la spendita dei valori affrancati dovrebbe essere ammessa con riguardo a tutti i profili, anche quello della percezione indiretta dei dividendi. Infatti, la trasformazione di dividendi in plusvalenze è conseguenza immediata e diretta del “prestito d'imposta” e, pertanto, non si riscontra alcuna tortuosità o stranezza. (EF)

## **RISCOSSIONE**

**“Estinzione della posizione debitoria senza corresponsione di interessi”** di E. MANONI, ne Il fisco 9/2014, pag. 838.

Le procedure esattive sono state recentemente oggetto di numerosi interventi legislativi, l'ultimo dei quali recato dalla legge di stabilità 2014, che ha previsto la definizione agevolata dei carichi inclusi in ruoli affidati in riscossione fino al 31 ottobre 2013 (senza la corresponsione degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo e moratori) con pagamento in unica soluzione di una somma che, seppur non comprensiva degli interessi, può essere comunque notevole in quanto gravata dalle sanzioni, dalla remunerazione dell'attività espletata dagli agenti della riscossione. Tutto ciò rende difficilmente praticabile detta definizione. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Riscossione – Atti tributari – Atti della riscossione – Elementi – Responsabile del procedimento – Individuazione – Necessità – Rilevanza – Art. 7, L. 27 luglio 2000, n. 212 – Art. 36, D.L. 31 dicembre 2007, n. 248.**

Cass., sez. VI civ. 21 gennaio 2014, n. 1128, ne Il fisco 9/2014, pag. 873.

In tema di atti tributari, l'art. 7, L. 27 luglio 2000, n. 212, il quale dispone che per qualsiasi atto dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione – e, quindi, anche per le cartelle esattoriali – si debba “tassativamente” indicare il responsabile del procedimento, non comporta, nel caso di omissione di tale indicazione, la nullità dell'atto, non equivalendo la predetta espressione ad una previsione espressa di nullità, come confermato anche dall'art. 36, comma 4-ter, D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, - norma ritenuta non in contrasto con gli artt. 3, 23, 24, 97 e 111 Cost. – che, nell'introdurre specificamente la sanzione di nullità per le cartelle non indicanti il nome del responsabile del procedimento, fissa la decorrenza di tale disciplina dal 1° giugno 2008, precisando, con portata interpretativa, che “la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse”.

## BOLLO

### Dottrina

**“La tassazione dei conti deposito e dei conti correnti c.d. “vincolati” ai fini dell'imposta di bollo, dopo i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate”** di G. POLO, in Boll. Trib. 4/2014, pag. 272.

L'A commenta l'orientamento espresso dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 15/2013 circa l'applicabilità dell'imposta di bollo proporzionale di cui al comma 2-ter della Tariffa, allegata al DPR n. 642/19731 ai cd. “conti di deposito”. Nel circolare, è stato richiamato, innanzitutto, l'art. 1852 del codice civile, in base al quale il rapporto di conto corrente si caratterizza per lo svolgimento di un servizio di cassa, chiarendo che ai fini dell'individuazione dell'imposta da applicare quel che rileva, però, è che le somme risultanti a credito dal rapporto di conto corrente non siano finalizzate ad un investimento duraturo. A sostegno di questa tesi è stata richiamata una nota della Banca d'Italia, in cui si è osservato che, nella prassi bancaria, la nozione di deposito è riconducibile sia a quei depositi che costituiscono provvista per il conto corrente, che a quelli non destinati al predetto fine,

ovvero non soltanto i contratti giuridicamente distinti dal conto corrente, quali i certificati di depositi ed i conti “di appoggio”, ma anche i depositi in conto corrente la cui funzione non sia quella di fornire una provvista al conto. Sulla base di tali considerazioni, l’Agenzia delle entrate ha concluso che devono essere assoggettati all’imposta fissa tutti quei depositi che costituiscono provvista per il conto corrente, mentre devono essere assoggettati all’imposta in misura proporzionale oltre ai depositi rappresentati da contratti giuridicamente distinti dal conto corrente, anche quei depositi in conto corrente che non costituiscono provvista per il conto.

Rientrano in tale fattispecie i conti c/c in cui il cliente si impegna a mantenere sul conto una certa somma, a fronte del riconoscimento di un più favorevole tasso creditore, senza che però questo “vincolo” gli impedisca in assoluto, sorgendo particolari necessità nel futuro, di disporre di tali somme in qualsiasi momento perdendo, ovviamente, i più favorevoli interessi all’origine pattuiti.

Non rientrano invece a parere dell’A. quelle forme commerciali di proposta di conti correnti, dove l’ottenimento di più favorevoli interessi remunerativi per il cliente siano collegati al superamento di una certa soglia di giacenza delle somme depositate (cd. “conti correnti a scaglioni”).

Residue perplessità persistono semmai per altre forme di “vincolo” possibilmente imposte ai conti correnti come avviene, ad esempio, quando le somme ivi depositate siano poste a garanzia di un altro rapporto intrattenuto con la banca, come un finanziamento concesso. In questa ipotesi però, non riscontrandosi un intento di investimento si dovrebbe escludere la tassazione proporzionale. (CLP)

## **IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI**

### **Dottrina**

**“Il regime dell’imposta sostitutiva sui finanziamenti diventa opzionale”** di G. POLO, in Boll. Trib. 2/2014, pag. 90.

Il 23 dicembre 2013 è stato pubblicato in G.U. n. 300, parte prima, il D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 che, tra l’altro, all’art. 12, comma quarto, lett. a) e b), introduce rilevanti modifiche al regime dell’imposta sostitutiva sui finanziamenti contemplata dal Titolo IV del D.P.R. n. 601 del 1973.

Sino al 23 dicembre 2013 – ultimo giorno prima dell’entrata in vigore della novella – sui finanziamenti a medio e lungo termine concessi dalle banche si applicava automaticamente l’imposta sostitutiva ad aliquota fissa dello 0,25% - salve eccezioni ed esenzioni di legge – con la conseguenza che in varie circostanze il regime destinato ad essere un’agevolazione, in realtà, se confrontato con il regime ordinario altrimenti applicabile (ad es. nei casi di finanziamenti chirografari non assistiti da garanzie ipotecarie), determinava un aggravio di imposizione per il soggetto finanziato che era comunque inciso dal prelievo per effetto della rivalsa economica generalmente prevista nei contratti bancari.

Per effetto del nuovo provvedimento, è rimesso alla decisione della banca applicare o meno il regime dell’imposta sostitutiva in luogo dell’ordinaria applicazione delle c.d. “imposte d’atto”, tramite opzione da esercitarsi per iscritto all’atto di finanziamento. Una volta operata la scelta di non applicare l’imposta sostitutiva, il sistema non prevede ripensamenti. (AF)

## **IVA**

### **Prassi Amministrativa**

**IVA – Disciplina delle prestazioni, rese alle imprese assicuratrici, di gestione degli attivi a copertura delle riserve tecniche poste a garanzia degli impegni assunti dalle stesse imprese verso gli assicurati – Polizze *unit linked* e *index linked* – Esenzione.**

Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2014, n. 52/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Nell'attività di gestione degli attivi posti a copertura di alcune delle riserve tecniche a garanzia degli impegni assunti dalle stesse compagnie verso gli assicurati, ricorrono le caratteristiche descritte dalla Corte di Giustizia per considerare un'attività riconducibile tra le operazioni di gestione di fondi comuni di investimento di cui all'art. 135, par. 1, lett. g), della direttiva 112/2006/CE (i.e., pluralità di investitori; attivi di proprietà della compagnia; politiche di investimento delle risorse dei partecipanti a livello collettivo al fine di raggiungere efficientemente un risultato di gestione, di cui beneficia l'intera platea degli assicurati le cui polizze fanno capo a quella particolare gestione). L'Agenzia effettua alcune distinzioni con riguardo alla gestione delle diverse tipologie di attivi, posti a copertura delle varie riserve.

Rientrano tra le "operazioni relative alla gestione di fondi comuni di investimento" le prestazioni di gestione degli attivi posti a copertura delle riserve tecniche relative alle polizze *unit linked* e *index linked*.

Peraltro per le suddette polizze, così come avviene per gli investimenti in fondi comuni d'investimento, il rischio dell'investimento è integralmente sopportato dagli assicurati e le prestazioni sono direttamente collegate al valore degli attivi di classe D, costituiti da quote di un organismo di investimento collettivo del risparmio, oppure attivi contenuti in un fondo interno detenuto dall'impresa di assicurazione o, in alternativa, indici azionari.

L'Agenzia è del parere che i contratti *unit linked* e *index linked* assolvano a finalità di investimento del tutto analoghe, per il singolo investitore, alla sottoscrizione di fondi comuni d'investimento. Si tratta, a tutti gli effetti, di forme di investimento "standardizzato", in cui la compagnia di assicurazione agisce alla stregua di un intermediario, non potendo influenzare la sostanza o il rendimento dell'investimento.

Con riferimento alle prestazioni di gestione degli attivi relativi a tali contratti, l'Agenzia ritiene le stesse esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 1) del DPR n. 633.

Analogo conclusione per le prestazioni di gestione degli attivi posti a copertura delle polizze assicurative sulla vita di carattere finanziario che prevedono l'erogazione di un capitale a scadenza. Si è in presenza, anche in questo caso, di forme di investimento standardizzate del tutto assimilabili a quelle in fondi comuni d'investimento.

Non è possibile, invece, estendere il regime di esenzione alle prestazioni di gestione degli attivi posti a copertura delle riserve relative alle assicurazioni danni, costituite sugli attivi di classe C, in quanto non è ravvisabile il carattere oggettivo della fattispecie di esenzione, ovvero una sottostante forma di investimento finanziario di carattere standardizzato. Ne consegue l'imponibilità a IVA con l'applicazione dell'aliquota ordinaria. (EM)

## Corte di Giustizia CE

### **IVA – Esenzione – Equiparazione a quella dei fondi comuni di investimento.**

Corte di Giust. CE, sez. V, 13 marzo 2014, causa n. 464/12, in Guida norm. 91/2014, pag. 9.

All'attività di gestione degli attivi di un fondo pensione spetta il trattamento di esenzione da IVA previsto per lo stesso servizio reso a un fondo di investimento.

## **REGISTRO (Imposta di)**

### **Prassi Amministrativa**

### **Imposte indirette – Imposta di registro – Ipotecaria e catastale – Immobili – Trasferimento e compravendita – Novità introdotte dalla legge di stabilità 2014.**

Circ. Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2014, n. 2/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'Agenzia illustra le novità introdotte dalla legge di stabilità 2014 a decorrere dal 1° gennaio 2014, riguardanti il regime impositivo applicabile, ai fini delle imposte indirette, agli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari.

Per effetto delle disposizioni recate dall'art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011, è stato riformulato l'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, al fine di prevedere due aliquote per la tassazione degli atti, nella misura rispettivamente del 9 e del 2 per cento.

Con l'art. 1, comma 609 della legge di stabilità 2014, è stato, inoltre, nuovamente modificato l'art. 1 della Tariffa, con l'introduzione di una nuova aliquota di imposta, del 12 per cento, prevista in presenza di determinate condizioni, per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze.

Gli atti che sono soggetti a tali aliquote dell'imposta di registro, scontano le imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro l'uno.

L'aliquota del 2% dell'imposta di registro, in particolare, si applica in presenza delle condizioni di "prima casa", tuttora individuate dalla Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, ma purché l'abitazione non sia classificata nelle categorie catastali A1, A8 o A9 (a nulla rileva, invece, la definizione di abitazione "di lusso" di cui al DM 2 agosto 1969).

L'Agenzia chiarisce che per l'applicazione dell'agevolazione "prima casa" alle imposte ipotecaria e catastale, in caso di trasferimento per successione o donazione, si applicano le medesime regole operanti per il registro, dando cioè rilievo alla destinazione catastale e non alle caratteristiche individuate dal DM 2 agosto 1969. (EM)

## **IRAP**

### **Dottrina**

**"Il principio di correlazione nella determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP"** di A. BERNARDINI, L. MIELE, in Corr. Trib. 11/2014, pag. 833.

Nell'articolo in commento gli AA. esaminano la rilevanza del principio di correlazione temporale nella determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP. Tale principio ha generato numerosi dubbi interpretativi, sin dalla sua originaria introduzione nel corpo normativo dell'IRAP - risalente al D.Lgs. n. 176/1999 che ha inserito la lett. a) al c. 1 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997<sup>(1)</sup> -, a causa dell'incerta definizione del suo perimetro applicativo. Infatti, nel tempo la prassi amministrativa ha ampliato sempre più tale perimetro attraendo alla formazione della base imponibile IRAP componenti ordinariamente al di fuori della stessa. Per effetto del principio di correlazione concorrono a formare la base imponibile IRAP, ai sensi del c. 4 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997: (i) i componenti positivi e negativi di reddito, classificabili in voci di conto economico diverse da quelle rilevanti ai fini del tributo, che costituiscono rettifiche di componenti positivi o negativi di precedenti esercizi classificabili in voci di conto economico che concorrono alla base imponibile; (ii) le rettifiche di elementi patrimoniali, classificate in voci di conto economico "non IRAP", da cui possono derivare componenti positivi o negativi rilevanti ai fini IRAP in successivi esercizi. La finalità perseguita dalla citata norma è quella di ristabilire una situazione di continuità ed omogeneità nella determinazione dell'imponibile IRAP, cercando di evitare che determinate componenti risultino escluse per il solo fatto di essere state collocate in voci di CE straordinarie non rilevanti ai fini del tributo. Sul tema l'AdE è intervenuta con la risoluzione n. 294/2007 chiarendo che nel perimetro applicativo vengono attratti, oltre ai proventi ed oneri che si riferiscono a componenti rilevanti ai fini IRAP in periodi di imposta precedenti o successivi, anche quelli che emergono in diretta conseguenza o in sostituzione di elementi reddituali rilevanti nel medesimo periodo di imposta. Inoltre, sul significato del principio di correlazione, nella medesima risoluzione, ha chiarito che la disposizione di cui al c. 4 dell'art. 5 "*va interpretata nel senso di attribuire*

<sup>1</sup> A decorrere dal 1° gennaio 2008 il principio di correlazione è stato collocato nel c. 4 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997.

rilevanza IRAP, prescindendo dalla classificazione contabile, a quei proventi o oneri che emergono in diretta conseguenza dell'imputazione a conto economico di componenti reddituali tra le voci che influenzano il valore della produzione oppure prendono il posto di componenti reddituali che, per loro natura, concorrono a determinare il valore della produzione". Alla luce di tali chiarimenti è possibile considerare deducibili le perdite delle rimanenze contabilizzate a seguito di un evento dannoso, ma non assumono rilevanza, per mancanza di correlazione, gli altri oneri sostenuti a seguito dell'evento dannoso, come il relativo indennizzo. L'AdE è nuovamente intervenuta, nel corso di un incontro con la stampa specializzata tenutosi il 30 gennaio 2014, sul tema, in particolare sulla perdita di un bene strumentale e sul conseguente risarcimento assicurativo, e ha precisato, richiamando la circ. n. 27/2009 in cui affermava che le plus/minus derivanti dalla cessione di beni strumentali concorrono alla formazione del valore della produzione netta a prescindere dalla loro classificazione in bilancio, che il componente negativo di reddito contabilizzato in contropartita dello stralcio di beni iscritti nell'attivo immobilizzato dello stato patrimoniale, ancorché classificato come componente straordinario del conto economico, assume comunque rilevanza ai fini del tributo in virtù del principio di correlazione. L'Amministrazione finanziaria, ha inoltre affermato che "si deve giungere anche con riferimento alle sopravvenienze passive rilevate in seguito alla perdita totale di beni strumentali dovuta a un evento calamitoso ..." alle medesime conclusioni ...."Pertanto, anche se classificate tra i componenti straordinari di reddito le sopravvenienze attive e passive in questione concorrono alla formazione della base imponibile IRAP". Tale posizione ha generato alcuni spunti di riflessione in capo agli AA. i quali ritengono, proprio come l'Assonime nell'Approfondimento n. 5 del 2013, che le perdite relative ai beni strumentali, anche se non derivanti da una cessione ma da una perdita dovuta a calamità, vadano collocate nel conto economico tra gli eventi straordinari e pertanto non fanno parte del valore della produzione. Non è, tuttavia, possibile traslare il ragionamento della citata circ. n. 27/E del 2009. Infine, con riferimento all'indennizzo assicurativo percepito a fronte della contabilizzazione della perdita di crediti commerciali, è possibile affermare che essa costituisce, al pari della stessa perdita, e indipendentemente dal criterio di classificazione adottato, un fenomeno estraneo alla realizzazione del valore della produzione ai fini IRAP poiché riconducibile a vicende di tipo finanziario connesse all'incasso dei crediti e non all'oggetto dell'attività. Di conseguenza, se la perdita su crediti non concorre alla formazione del tributo, allo stesso modo l'indennizzo assicurativo non rileva ai fini IRAP in quanto correlabile al mancato incasso dei crediti che lo stesso indennizzo intende risarcire. (EF)

**“Banche e assicurazioni: esteso all'IRAP il regime di conversione delle DTA in crediti d'imposta”** di C. GALLI e M. PALANCA, in Corr. Trib. 10/2014, pag. 774.

L'articolo in esame evidenzia gli interventi normativi della legge di stabilità n. 147/2013 (commi 167-172) che hanno un impatto positivo sull'emersione di DTA trasformabili in crediti di imposta. La novella legislativa ha:

- i) allineato la disciplina di cui all'art. 2, comma 55, del D.L. n. 225/2010 al nuovo regime di deducibilità, ai fini IRES e IRAP, delle rettifiche di valore (svalutazioni e perdite su crediti verso la clientela, o verso gli assicurati, diverse da quelle derivanti dalla cessione dei crediti) effettuate dalle imprese operanti nel settore bancario, finanziario e assicurativo. In tal modo il nuovo regime delle rettifiche di valore di tali crediti determina l'emersione di DTA convertibili anche ai fini IRAP;
- ii) esteso la convertibilità in crediti d'imposta alle DTA IRAP relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali;
- iii) introdotto, quale ulteriore presupposto per la conversione di DTA stanziata ai fini IRAP la presenza di un valore della produzione netto negativo, determinato dalla deduzione delle menzionate poste.

Gli autori descrivono la disciplina DTA originariamente introdotta nell'ordinamento dall'art. 2, commi da 55 a 58, del D.L. n. 225/2010 e le motivazioni che hanno indotto il legislatore ad introdurre tale disciplina: si tratta dell'esigenza di mitigare gli effetti pregiudizievoli in termini di patrimonio di vigilanza generate dai limiti alla deducibilità fiscale di determinate poste che con l'entrata in vigore di Basilea 3 avrebbero penalizzato gli enti creditizi e finanziari.

La norma tuttavia trova applicazione anche nei confronti degli altri soggetti IRES – diversi dagli enti creditizi e finanziari - al cui interno sono state comprese anche le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti: nei confronti di tali soggetti la conversione delle DTA in crediti di imposta è comunque facoltativa.

Con riguardo all'avviamento gli autori rilevano che esso è automaticamente riconosciuto ai fini fiscali quando viene iscritto a seguito di operazioni realizzative, quali le cessioni di azienda, mentre a seguito di operazioni neutrali (fusioni, scissioni, conferimenti) la sua emersione trova riconoscimento solo in seguito all'esercizio di una delle opzioni di riallineamento. In tal caso le DTA trasformabili emergono per l'avviamento solo per i soggetti IAS che rappresentano gli effetti di tale operazione in applicazione del secondo metodo previsto dall'Applicazione OIC n. 1 di febbraio 2009, cioè l'unico che prevede la rilevazione di imposte differite attive; metodo che, secondo quanto manifestato dall'OIC non sarebbe consentito ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali.

Posto che la disciplina originaria consentiva la trasformazione delle DTA solo nell'ipotesi di rilevazione di una perdita di bilancio - e per un importo pari al prodotto tra tale perdita d'esercizio ed il rapporto tra l'importo delle DTA iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale e la somma del capitale sociale e delle riserve – la trasformazione delle DTA in presenza delle sole perdite contabili poteva non essere sufficiente a consentire la liquidabilità delle DTA. Infatti, pur in presenza di un utile di bilancio, le DTA potevano non generare un effettivo risparmio di imposta a causa dell'assenza di redditi imponibili.

Al fine di colmare tale lacuna il “decreto Monti” (D.L. n. 201/2011) ha integrato la disciplina in esame ed ha previsto la conversione delle DTA anche:

- i) nel caso in cui sia rilevata una perdita fiscale, nonché
- ii) in caso di liquidazione volontaria o assoggettamento a procedure concorsuali, se le relative DTA sono iscritte nell'ultimo bilancio approvato antecedentemente all'inizio della procedura.

Per quanto concerne la conversione delle DTA iscritte a fronte di una perdita fiscale, la conversione opera solo per le DTA relative alla porzione di perdita determinata dalle variazioni in diminuzione derivanti dalle rettifiche di valore dei crediti verso la clientela degli enti creditizi e finanziari o verso gli assicurati degli enti assicurativi e dagli ammortamenti e svalutazioni dell'avviamento e delle altre attività immateriali.

I due interventi normativi (D.L. n. 225/2010 e D.L. n. 201/2011) lasciavano in dubbio il problema relativo alla rilevanza delle DTA IRAP ai fini della trasformazione delle stesse in crediti di imposta; problema che ha trovato soluzione con la legge di stabilità 2014 che, come accennato in premessa, per gli enti creditizi e finanziari e assicurativi, ha esteso anche ai fini IRAP la deducibilità (differita) delle rettifiche di valore dei crediti verso la clientela o verso gli assicurati, con evidenza delle relative DTA, e la trasformazione in crediti d'imposta di tali DTA e di quelle relative all'avviamento e alle altre attività immateriali.

La trasformazione delle DTA IRAP è prevista dal comma 55 in caso di perdita di bilancio - con gli stessi criteri stabiliti in origine da tale comma per le DTA IRES – e dal comma 56-*bis*1 in caso di risultato del valore della produzione negativo – con gli stessi criteri stabiliti dal comma 56-*bis* per le DTA IRES. (GDA)

**“Legge di stabilità 2014: IRAP e applicazione della disciplina del *transfer pricing*. I chiarimenti del Legislatore”** di P. VALENTE, R. RIZZARDI e S. MATTIA, ne Il fisco 4/2014, pag. 335.

L'art. 1, comma 281, della Legge di Stabilità 2014 ha esteso all'IRAP l'applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento infragruppo dell'art. 110, comma 7, TUIR anche ai periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007.

L'A. descrive il contenuto delle disposizioni contenute nella Legge di Stabilità 2014 e quindi tratta il tema del *transfer pricing* in ambito Iva dove l'art. 13, comma 3, lettera a) del D.P.R. n. 633 del 1972, in vigore dal 1° marzo 2008, statuisce che per le operazioni imponibili poste in essere nei confronti di soggetti con pro-rata di detraibilità Iva limitato, la base imponibile è costituita dal valore



normale dei beni o servizi scambiati, a condizione che il corrispettivo pattuito risulti inferiore al valore normale e che contestualmente le operazioni siano effettuate tra parti correlate.

In recepimento della Direttiva n. 2006/112/CE, anche le successive lettere b) e c) del comma 3 (in vigore a decorrere dal 27 settembre 2009) rinviano, per la determinazione della base imponibile, al criterio del valore normale se le operazioni sono effettuate infragruppo e quando configurano sottofatturazione di operazioni esenti e sovrappatturazione di operazioni imponibili con la finalità di influenzare il pro-rata di detraibilità. Il successivo art. 14 contiene i criteri per la determinazione del valore normale. Tali ultime disposizioni, in deroga al criterio ordinario di determinazione della base imponibile, mirano ad evitare che il collegamento soggettivo tra le parti contraenti possa spingere il contribuente ad alterare, in modo arbitrario, il corrispettivo dell'operazione, riducendo l'ammontare dell'Iva indetraibile in capo al cessionario o committente che sia soggetto ad un pro-rata di detraibilità limitato.

Pertanto, in ambito Iva la disciplina del *transfer pricing* non può dirsi recepita tout court, ma limitatamente alle specifiche fattispecie appena descritte. (AF)

## VARIE

### Dottrina

**“Il divieto di abuso del diritto nella delega fiscale”** di M. LEO, ne Il fisco 14/2014, pag. 1313.

Con l'approvazione della delega fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23, art. 5), il legislatore ha introdotto una disciplina positiva del divieto dell'abuso del diritto.

I principi-guida ivi indicati risultano dichiaratamente ricognitivi della giurisprudenza di legittimità, e segnatamente di quella della Suprema Corte, fin qui consolidatasi, in base alla quale sono inefficaci nei confronti dell'Amministrazione finanziaria gli atti (o le concatenazioni di atti), adottati servendosi in modo improprio degli strumenti e degli istituti messi a disposizione dall'ordinamento giuridico, esclusivamente per conseguire un vantaggio fiscale, ma in assenza di valide ragioni economiche.

Se sul piano sostanziale la delega si limita ad un'opera ampiamente ricognitiva dell'esistente, le novità di maggiore rilievo riguardano i profili procedurali, rispetto ai quali l'approccio del legislatore delegante appare decisamente più garantista di quello fatto proprio dal Supremo Collegio. Da questo punto di vista, si segnalano:

- 1) la fissazione dell'*onus probandi* a carico dell'Amministrazione finanziaria, in relazione alla dimostrazione del disegno abusivo;
- 2) l'obbligo – a pena di nullità – di motivare l'accertamento fiscale mediante puntuale individuazione delle ragioni di “abusività” della condotta;
- 3) la necessità di forme preventive di contraddittorio, che consentano al contribuente di evitare il contenzioso, dimostrando, sin da subito, le valide ragioni extra-fiscali (“non marginali”) delle operazioni contestate.

Restano invece escluse dalle disposizioni della delega previsioni specifiche sul tema della (ir)rilevanza penale dell'abuso del diritto e di quello, ad esso connesso, dei termini di accertamento (si ricorda, infatti, che tali termini dovrebbero risultare “raddoppiabili”, a norma di legge, solo nella misura in cui si riconducano le contestazioni anti-abusive nell'ambito dei reati ex D.Lgs. n. 74/2000). Tale esclusione, risultante da una espunzione operata nel testo finale del provvedimento, lascia evidentemente un pericoloso vuoto normativo, rimettendo al lavoro dell'interprete una scelta che avrebbe dovuto essere di competenza del Parlamento. (PT)

**“I riflessi fiscali della compensazione tra crediti/debiti commerciali e finanziari”** di L. MARRAFFA, in Boll. Trib. 5/2014, pag. 337.

Il nostro ordinamento civilistico prevede tre distinte forme di compensazione: si tratta della compensazione legale, della compensazione giudiziale e di quella volontaria.

Effettuato un breve inquadramento generale da un punto di vista giuridico e stabilita l'assimilazione ai fini tributari, tra adempimenti e compensazione, vengono evidenziate le possibili problematiche operative ai fini delle imposte sul reddito, dell'IRAP, dell'IVA e del registro e degli obblighi dei sostituti di imposta.

Dall'analisi effettuata si riscontra che a tutt'oggi esistono ancora notevoli problematiche interpretative riferite al regime fiscale applicabile alla compensazione. Di queste, alcune derivano da questioni di natura meramente tributaria, altre da dubbi più propriamente giuridici che, tuttavia, riverberano i propri effetti anche sul piano impositivo.

Gli orientamenti sinora espressi dalla giurisprudenza di legittimità e dall'Agenzia delle entrate non sono stati di grande aiuto in quanto, pur avendo risolto alcune specifiche tematiche, in maniera peraltro non sempre uniforme, non hanno fornito principi di carattere generale che permettano di tracciare un quadro di insieme.

Ciò nonostante sembra corretto ritenere che, al fine di permettere ai contribuenti di assolvere correttamente i propri obblighi tributari, si debba attribuire rilievo al momento in cui la compensazione può essere ragionevolmente conosciuta dalle parti, casi da attribuire allo stesso efficacia fiscale.

Così facendo, infatti, si eviterebbe di introdurre una differenziazione tra data di efficacia giuridica e data di efficacia fiscale.

Ciò premesso, con riferimento alla compensazione legale si dovrebbe far riferimento alla data in cui la stessa è resa nota alla controparte.

La compensazione giudiziale dovrebbe assumere efficacia alla data in cui viene pubblicata la relativa sentenza.

Nell'ipotesi di compensazione volontaria non preventiva dovrebbe rilevare la data in cui è perfezionato il relativo accordo, assumendo che lo stesso sia sottoscritto dalle parti, e, divenga quindi noto alle stesse contestualmente. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Varie – Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti dalla stampa specializzata.**

Circ. Agenzia delle Entrate 14 maggio 2014, n. 10/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La circolare contiene le risposte ad una serie di quesiti legati per lo più alle novità introdotte dalla legge di stabilità 2014.

Fornisce, tra l'altro, precisazioni in materia di:

- mediazione tributaria e contenzioso;
- società di comodo;
- deducibilità delle perdite su crediti;
- rivalutazione dei beni d'impresa;
- nuovi limiti alle compensazioni nel modello F24.

La circolare conferma le limitazioni all'utilizzo del credito IVA per le società di comodo, alle quali, infatti, sono preclusi rimborso, compensazione "orizzontale" in F24 e cessione a terzi del credito risultante dalla dichiarazione annuale.

Con riferimento alla rivalutazione dei beni d'impresa l'Agenzia ritiene che essa non sia possibile ai soli fini civilistici, vale a dire senza il versamento dell'imposta sostitutiva poiché dalla formulazione letterale della norma conseguirebbe l'obbligo per le imprese di assolvere sui maggiori valori iscritti l'imposta sostitutiva del 12% o del 16%.

In materia di reddito d'impresa, viene precisato che il leasing per l'auto al dipendente è deducibile in due anni mentre, in ambito IRAP, è chiarito il trattamento applicabile alla perdita totale di cespiti conseguente a eventi calamitosi. (EM)

### **Giurisprudenza**

## Corte di Giustizia CE

### **Disciplina della cessione ramo azienda (art. 2112 cc) – E' conforme alla direttiva comunitaria.**

Corte di Giust. CE, IX sez. 6 marzo 2014, n. C-458/12, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Non è in contrasto con la normativa europea un'interpretazione dell'art. 2112 cc che ritenga applicabile la disciplina del trasferimento d'azienda o di ramo di essa anche nelle ipotesi in cui:

- la parte d'impresa ceduta non costituisca un'entità economica funzionalmente autonoma preesistente al suo trasferimento;
- la cedente, dopo il trasferimento, eserciti un intenso potere di supremazia, nei confronti della cessionaria anche nel caso si manifesti attraverso uno stretto vincolo di committenza ed una condivisione del rischio di impresa.

## Commissioni tributarie di merito

### **Imposta di registro – Accertamento – Avviso di rettifica – Conferimento di un ramo di azienda in una società e successiva cessione della partecipazione totalitaria acquisita – Presunta applicazione del principio dell'abuso del diritto – Insussistenza dell'elusione – Assimilabilità alla cessione diretta di azienda – Non si configura – Illegittimità dell'accertamento – Consegue.**

Comm. Trib. prov. di Milano 3 gennaio 2013, n. 1, in Boll. Trib. 5/2014, pag. 396.

L'operazione di conferimento di un ramo di azienda e la successiva operazione di cessione della partecipazione totalitaria consentono in qualsiasi momento di tenere distinti i componenti patrimoniali conferiti da quelli della società che ha acquistato le quote e, soprattutto, le responsabilità specifiche connesse alla gestione del ramo di azienda, mentre l'acquisto diretto del ramo d'azienda comporta la immediata iscrizione dell'intero patrimonio tra le attività e le passività dell'azienda acquirente, con conseguente sostanziale confusione dei relativi diritti e obbligazioni, di talchè l'Ufficio finanziario, agli effetti di una pretesa applicazione proporzionale dell'imposta di registro alle suddette operazioni, non può riqualificare la prima operazione testè descritta assimilandola alla seconda, riqualificando in cessione d'azienda l'operazione di conferimento del ramo d'azienda con la successiva cessione della partecipazione societaria acquisita.

### **Varie – Operazioni straordinarie - Scissione**

Comm. Trib. reg. di Torino 23 gennaio 2014, n. 124/36/14, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

L'art. 173 TUIR sancisce che, a seguito della scissione, la società beneficiaria risponde in via solidale dei debiti tributari della scissa antecedenti all'operazione.

Trattandosi di obbligazione solidale, non è necessaria la notifica dell'avviso di accertamento, emesso in capo alla scissa, alla società beneficiaria della scissione, ma è sufficiente notificare l'atto esattivo.

**Dottrina**

ANDREANI G., AVANZINI I., "La rivalutazione delle partecipazioni non quotate: compensazione dell'imposta e questioni aperte" <b>(REDDITI DIVERSI)</b>	<b>Pag. 23</b>
ANDREANI G., TUBELLI A., "per i soggetti IAS <i>adopter</i> nuova <<chance>> di riallineamento fiscale dei maggiori valori contabili" <b>(IRES)</b>	<b>" 8</b>
AVOLIO D., PEZZELLA D., "Quali trasferimenti di sede all'estero possono beneficiare della <i>exit tax</i> ?" <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI: Principi e norme generali)</b>	<b>" 3</b>
BAVA F., GAVELLI G., "Rivalutazione dei beni d'impresa: questione controversa e interrelazioni con il riallineamento dei valori" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 16</b>
BERGANTINO R., CIAPPINA B., "L'addizionale IRPEF del 10% per i dipendenti del settore finanziario nel caso delle <i>holding</i> industriali" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 18</b>
BERNARDINI A., MIELE L., "Il principio di correlazione nella determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP" <b>(IRAP)</b>	<b>" 28</b>
BORDINI D., "Potenzialità elusive delle operazioni infragruppo" <b>(IRES)</b>	<b>" 8</b>
BULLO A., DOMINICI F., "Il contenzioso sulle sanzioni relative al monitoraggio fiscale" <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>" 14</b>
CARPENTIERI F., "Valore normale e <i>transfer pricing</i> "interno" ovvero alla ricerca dell'arma accertativa perduta" <b>(IRES)</b>	<b>" 9</b>
DOMIZI V., SILVESTRI M.R., LUPI R., "Quali indizi per il <i>treaty shopping</i> delle convenzioni internazionali?" <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI: Principi e norme generali)</b>	<b>" 3</b>
FURLAN A., GALVAGNO P., "Nuove tecniche di accertamento della stabile organizzazione occulta e dell'esteroinvestizione" <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)</b>	<b>" 1</b>
GALLI C., PALANCA M., "Banche e assicurazioni: esteso all'IRAP il regime di conversione delle DTA in crediti d'imposta" <b>(IRAP)</b>	<b>" 29</b>
LEO M., "Il divieto di abuso del diritto nella delega fiscale" <b>(VARIE)</b>	<b>" 31</b>
LIBURDI D., "I nuovi adempimenti dei sostituti di imposta dopo la riforma del monitoraggio fiscale" <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>" 15</b>
MANONI E., "Estinzione della posizione debitoria senza corresponsione di interessi" <b>(RISCOSSIONE)</b>	<b>" 25</b>
MARRAFFA L., "I riflessi fiscali della compensazione tra crediti/debiti commerciali e finanziari" <b>(VARIE)</b>	<b>" 31</b>

MASTROBERTI A., “Se la Barca del consolidato affonda c’è la boa dell’adesione” <b>(IRES)</b>	<b>Pag. 10</b>
MATTIA S., SALAZAR P., “Profili giuslavoristi del distacco internazionale” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 20</b>
MATTIA S., VINCENTI F., “Il distacco dei lavoratori all’estero” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 19</b>
MIGNARRI E., “Legge di stabilità 2014: perdite su crediti cancellate dal bilancio” <b>(IRES)</b>	<b>“ 11</b>
PENNESI M., GALLUCCI G., “Recupero di crediti bancari mediante conversione in partecipazioni del debitore: limiti e opportunità” <b>(IRES)</b>	<b>“ 11</b>
PERRONE V., LUPI R., “Rivalutazione delle partecipazioni: quali elusioni su una imposta volontaria?” <b>(REDDITI DIVERSI)</b>	<b>“ 24</b>
PIAZZA M., “Il nuovo quadro RW di UNICO 2014” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi)</b>	<b>“ 7</b>
PIAZZA M., “La sospensione della ritenuta sui bonifici esteri” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>“ 15</b>
POLO G., “La tassazione dei conti deposito e dei conti correnti c.d. “vincolati” ai fini dell’imposta di bollo, dopo i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate” <b>(BOLLO)</b>	<b>“ 25</b>
POLO G., “Il regime dell’imposta sostitutiva sui finanziamenti diventa opzionale” <b>(IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI)</b>	<b>“ 26</b>
PROVAGGI G., “La sorte degli interessi passivi nella fusione con indebitamento” <b>(IRES)</b>	<b>“ 12</b>
ROLLE G., “Indeducibilità dei costi <i>black list</i> e clausole convenzionali di non discriminazione” <b>(IRES)</b>	<b>“ 12</b>
ROMANO C., SQUITIERI M., “Rilancio del <i>ruling</i> internazionale per risolvere i conflitti in via preventiva ed eliminare le doppie imposizioni” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 6</b>
SANTARELLI P., QUARTANA C., “ <i>Termination payments</i> : commentario al modello OCSE pronto alle modifiche” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 20</b>
TREVISANI A., “Le risposte dell’Agenzia delle entrate sulla deducibilità dell’IMU pagata per gli immobili strumentali” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 17</b>
VALENTE P., RIZZARDI R., MATTIA S., “Legge di stabilità 2014: IRAP e applicazione della disciplina del <i>transfer pricing</i> . I chiarimenti del legislatore” <b>(IRAP)</b>	<b>“30</b>
WEISZ A., “La fusione inversa – Una costruzione contabile pericolosa” <b>(IRES)</b>	<b>“ 13</b>

## Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle Entrate, 21 febbraio 2014, n. 2/E <b>(REGISTRO (imposta di))</b>	<b>Pag. 27</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 28 aprile 2014, n. 8/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 21</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 7 maggio 2014, n. 48/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 21</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 14 maggio 2014, n. 9/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 22</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 14 maggio 2014, n. 10/E <b>(VARIE)</b>	<b>“ 32</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2014, n. 52/E <b>(IVA)</b>	<b>“ 26</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 23 maggio 2014, n. 12/E <b>(IRES)</b>	<b>“ 13</b>

## Giurisprudenza

### Corte di Giustizia CE

Sez. IX 6 marzo 2014, causa n. 458/12 <b>(VARIE)</b>	<b>“ 33</b>
Sez. V, 13 marzo 2014, causa n. 464/12 <b>(IVA)</b>	<b>“ 27</b>
Sez. I 10 aprile 2014, causa n. 190/12 <b>(IRES)</b>	<b>“ 14</b>

### Corte di Cassazione

Sez. trib. 29 luglio 2013, n. 18184 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 1</b>
Cass., sez. lav. 7 ottobre 2013, n. 22796 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 22</b>
Sez. III pen. 17 gennaio 2014, n. 1811 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 7</b>
Sez. Vi civ. 21 gennaio 2014, n. 1128 <b>(RISCOSSIONE)</b>	<b>“ 25</b>
Sez. trib. 27 gennaio 2014, n. 1568 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	<b>“ 4</b>

Sez. VI 29 gennaio 2014, n. 2015 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>Pag. 2</b>
Sez. VI civ. 30 gennaio 2014, n. 2032 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 23</b>
Sez. VI civ. 14 febbraio 2014, n. 3598 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	<b>“ 5</b>
Sez. trib. 21 febbraio 2014, n. 4170 <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	<b>“4</b>
Sez. trib. 5 marzo 2014, n. 5137 <b>(IMPOSTE E TASSE (in genere))</b>	<b>“ 5</b>
Sez. trib. 7 marzo 2014, n. 5349 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 18</b>
Sez. trib. 14 maggio 2014, n. 10465 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	<b>“ 5</b>
 <u>Commissioni tributarie di merito</u>	
Comm. Trib. I grado Bolzano, sez. II 22 ottobre 2012, n. 116 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“2</b>
Comm. Trib. prov. di Milano 3 gennaio 2013, n. 1 <b>(VARIE)</b>	<b>“ 33</b>
Comm. Trib. reg. della Valle d'Aosta, sez. I, 4 novembre 2013, n. 24/1/13. <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 18</b>
Comm. Trib. reg. di Milano, sez. 22, 29 novembre 2013, n. 132/22/13 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 23</b>
Comm. Trib. reg. di Torino 23 gennaio 2014, n. 124/36/14 <b>(VARIE)</b>	<b>“ 33</b>